LE CONTROLE DE GESTION ET LE TABLEAU DE BORD

CHAPITRE I : ORGANISATION DU CONTROLE DE GESTION

Section I : Aspects généraux du contrôle de gestion

I- Le concept de contrôle de gestion

A- Maîtrise de la gestion
B- Projection dans le futur
C- Le contrôle de gestion fonction d'aide à la direction
D- Réponses aux objectifs économiques
E- Organisation
F- Potentiel humain

II- Définitions

III- Objectifs et finalités du contrôle de gestion

IV- Le contrôle de gestion un état d'esprit

A- Préalables d'ordre psychologique
B- Nature de la mission du contrôleur de gestion

V- Contrôle de gestion et stratégie

A- Définition de la stratégie
B- Le contexte stratégique
C- Les orientations stratégiques
D- La stratégie et le contrôle de gestion
E- Place du contrôle de gestion dans le processus stratégique
F- Le contrôle de gestion et le contrôle interne

Section II : Contrôle de gestion et structure de l'entreprise

I- La structure de l'entreprise

A- Qu'est-ce que la structure
B- Les différentes catégories de structures

II- Place du contrôle de gestion dans la structure

A- Le contrôle de gestion central
B- Le contrôle de gestion décentralisé

Section II : Les objectifs

I- Définitions des objectifs

II- Conditions pour réaliser un objectif efficace

III- Caractéristiques de l'objectif

IV- Les différents types d'objectifs

A- Les objectifs égotistes
B- Les objectifs d'ordre social
C- Les objectifs d'ordre économique

Section III : Le processus budgétaire

I- Fixation des objectifs et des politiques

II- L'organisation du processus budgétaire

III- L'organisation des différents budgets

A- Articulation fonctionnelle du système budgétaire
B- Le budget des ventes
C- Le budget des stocks de produits finis
D- Le budget des investissements
E- Le budget de production
F- Le budget des frais de structure de l'entreprise
G- L'état de résultat prévisionnel
H- Le budget de trésorerie

Section IV : Les procédures budgétaires

I- Etablissement du calendrier budgétaire

II- Réalisation d'études préparatoires

A- Etudes économiques générales
B- Les méthodes de prévision

IIII- Documents budgétaires

IV- Elaboration du pré-budget

A- Choix du projet qui deviendra pré-budget
B- Choix des politiques

V- Arrêté des propositions budgétaires

LE CONTROLE DE GESTION ET LE TABLEAU DE BORD

CHAPITRE I : ORGANISATION DU CONTROLE DE GESTION

SECTION I : ASPECTS GENERAUX DU CONTROLE DE GESTION

I- LE CONCEPT DE CONTROLE DE GESTION

La mission du contrôle de gestion, consiste à fournir à tous les responsables les moyens de piloter, de prendre des décisions propres à assurer le devenir de l'entreprise, en ayant à leur disposition la connaissance la plus exacte et la plus rapide de leur situation actuelle.

A- Maîtrise de la gestion

La notion de contrôle est utilisée dans le sens de la maîtrise de la gestion. Cette maîtrise est assurée par les responsables opérationnels et la direction générale. Le contrôleur de gestion a pour vocation de les aider à obtenir cette maîtrise, en mettant en oeuvre les outils nécessaires à la définition des objectifs, l'élaboration des plans d'action et le suivi des réalisations.

B- Projection dans le futur

Le contrôle de gestion a donc une vocation de
- dynamisme ;
- de projection dans le futur ;
- d'aide à l'action

et non pas de bureaucratie et de lourdeur administrative.

On peut comparer le contrôleur de gestion à un navigateur qui se trouve à côté du commandant d'un bateau. Ce n'est pas le navigateur qui dirige, qui commande la manoeuvre.

A partir des informations recueillies, il mesure la route parcourue, il identifie les routes possibles. C'est le commandant qui choisit la route et dirige la manoeuvre avec ses officiers.

C- Le contrôle de gestion, fonction d'aide à la direction

Le contrôle de gestion est une fonction d'aide à la direction générale et aux responsables opérationnels, pour fixer les objectifs, définir les moyens et les méthodes afin d'atteindre ces objectifs, compte tenu des contraintes de l'entreprise, et suivre la mise en oeuvre pour s'assurer qu'ils atteignent effectivement les objectifs visés.

D- Réponses aux objectifs économiques

Le contrôle de gestion doit répondre aux objectifs économiques de l'entreprise liés à la rentabilité et la suivre. C'est à partir de ces objectifs que se définissent les problèmes à

résoudre, compte tenu de l'environnement, la concurrence, etc... Quelles sont les compétences à acquérir, les technologies à maîtriser, les stratégies à étudier et les choix à faire.

E- Organisation

Par rapport à cette dynamique, quelle est la structure des responsabilités opérationnelles que l'entreprise a mis ou va mettre en oeuvre pour gagner la partie ? Il s'agit bien sûr d'une organisation « technique » dans les domaines du commercial, de la recherche, de la production, de l'administration, etc car l'organisation évolue dans le temps, en fonction des problèmes à résoudre.

F- Potentiel humain

L'organisation essaye de mettre en valeur le potentiel humain dont l'entreprise dispose. On peut toujours envisager son évolution, mais à un instant donné, cette évolution est peu rapide, sauf les cas extrêmes de restriction, qui sont nécessaires pour faire face à des changements majeurs dans l'évolution de l'entreprise.

II- DEFINITIONS DU CONTROLE DE GESTION

1- ANTHONNY et JOHN DEARDEN

Dans leur ouvrage « Contrôle de Gestion et Planification de l'Entreprise », le Contrôle de Gestion est le processus par lequel, les responsables s'assurent que les ressources sont obtenues et utilisées avec efficience et efficacité, pour réaliser les objectifs de l'organisation.

2- JEAN MEUNIER

Le Contrôle de Gestion recouvre l'ensemble des techniques quantitatives susceptibles d'être utilisées, pour faciliter et améliorer la prise de décision à savoir, comptabilité générale, comptabilité industrielle, statistiques, ratios, tableaux de bord et bien entendu, gestion budgétaire.

3- JEAN ORSINI

Penser l'entreprise en termes systématiques, c'est employer tous les outils de contrôle de gestion, pour faire coïncider les résultats effectifs avec le futur désiré.

4- J. BOURDIN

Le Contrôle de Gestion est un système d'évaluation des responsabilités et des voies par lesquelles la rentabilité de l'entreprise peut être améliorée.

5- J.L. ARDOUIN

Le Contrôle de Gestion est un système qui permet d'aider les opérationnels à faire de la gestion prévisionnelle et de suivre les réalisations pour essayer d'atteindre leurs objectifs.

6- ELIEL SAARINEN

Le Contrôle de Gestion est un ensemble de moyens et de méthodes de toutes natures, permettant de garder la maîtrise de la marche de l'entreprise.

7- DAVID ANDERSON

Le Contrôle de Gestion doit veiller à garder efficiente et économique chaque partie de la structure, compliquée et grandissante de l'organisation.

Mettre en évidence clairement la segmentation de l'entreprise dans ses différentes activités, dans le but d'une planification intelligente de la gestion.

8- JEAN LOUP ARDOIN - DANIEL MICHEL et JEAN SCHMIDT

Le Contrôle de Gestion constitue un ensemble d'actions, procédures et documents visant à aider la direction générale et les responsables opérationnels à maîtriser leur gestion, pour atteindre les objectifs de l'entreprise.

9- PLAN COMPTABLE GENERALE FRANCAIS

Contrôler la gestion de l'entreprise, c'est maîtriser sa conduite en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer avec son équipe et s'adapter à une situation évolutive.

III- OBJECTIFS DU CONTROLE DE GESTION

D'une manière générale, le but principal du contrôle de gestion est de faire amener l'entreprise vers l'objectif ultime de son organisation. Son rôle consiste à ce que les éléments qui constituent cette organisation apportent le meilleur concours à la réalisation de son objectif, et d'aider les opérationnels à atteindre ensemble les buts visés par l'entreprise « dans de bonnes conditions d'efficacité ».

A- Maîtrise de la gestion

1- Conditions pour assurer une bonne maîtrise de la gestion

- Nécessité d'une décentralisation des responsabilités avec le maintien de la coordination.

- Nécessité d'une décentralisation du système budgétaire en gérant des centres de responsabilité ou unités de gestion, dont le découpage est adapté à l'organisation.

2- Rôle du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion doit s'assurer que :

- les objectifs sont traduits en un ensemble cohérent de sous objectifs pour les responsables opérationnels ;

- les plans précis permettent d'atteindre les objectifs avec les moyens disponibles et qu'ils sont effectivement réalisés.

3- La coordination

a- Coordination verticale

Elle s'effectue entre les différentes unités opérationnelles, pour s'assurer que les objectifs sont compatibles avec les moyens.

b- Coordination horizontale

Elle est mise en oeuvre pour assurer la coopération entre les différentes unités, et l'adéquation entre les ressources et les moyens.

4- Le facteur humain

- Apprécier les performances des différentes fonctions et des différents individus ;

- Motivation : procéder à l'évaluation individuelle des responsables, qui doit être liée à un système de sanctions récompenses adéquat.

B- Maîtrise de l'activité

- Mesure de l'activité de l'entreprise et de ses principales unités opérationnelles, en vue de rechercher des gains de productivité et la rendre plus efficace.

- Maîtrise des risques dont l'entreprise est susceptible de subir.

- Amélioration de l'efficacité par la conception et la bonne utilisation du système d'information de gestion qui doivent pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie, les informations qui permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre de délégations reçues.

- Détermination des normes et des standards en matière de rentabilité et d'activité puis comparaison avec les résultats obtenus.

C- Maîtrise de la rentabilité

- Mesure de la rentabilité globale de l'entreprise, de ses principales activités et de ses produits.

- Faire évoluer la rentabilité par l'augmentation des produits ou la réduction des coûts.

D- Maîtriser l'évolution de l'entreprise

Maîtrise de l'évolution de l'entreprise par :

- L'élaboration de normes de prévisions en fonction d'objectifs fixés, le suivi des réalisations correspondantes ainsi que par l'analyse des écarts constatés et les actions correctrices qui peuvent en découler.

- Mise en oeuvre d'une planification à moyen terme dans le cadre d'une stratégie définie et la détermination de budgets annuels cohérents avec les plans à moyen terme.

- Assurer une meilleure exploitation et développement de l'entreprise par une utilisation optimale des moyens d'exploitation, une meilleure gestion du personnel et en mesurant des décisions stratégiques.

IV- LE CONTROLE DE GESTION, UN ETAT D'ESPRIT

Le concept de base est que le contrôle de gestion est l'affaire de toute l'entreprise, et qu'il s'agit autant d'un état d'esprit, que d'un ensemble d'outils ou de techniques.

Il exige une participation active de tous. Pour effectuer ce travail en profondeur, le contrôleur de gestion doit promouvoir « l'état d'esprit » contrôle de gestion dans l'entreprise.

A- Préalable d'ordre psychologique

1- Conviction et acceptation du système

Il est certain que, sans l'intime conviction de certains, sinon de tous les dirigeants, le contrôle de gestion échouera. Sa méthode est une méthode de direction. C'est donc à la tête que la conviction doit exister d'abord. L'impulsion initiale doit être « profonde », et « doit venir d'en haut ».

En outre, ni sa place dans la structure, ni ses propres qualités, ne suffisent au contrôleur de gestion, pour assurer une mobilisation permanente et efficace des énergies et des ressources. La compréhension par la direction générale de l'importance de sa mission, et le plein appui de celle-ci ainsi que de tous les responsables de l'entreprise lui sont nécessaires.

Par ailleurs, l'appui donné par la direction doit être « continu ». En effet, l'implantation du contrôle de gestion ne se fait pas rapidement ; mais s'étale sur une longue période. La complexité du mécanisme à monter, exige de la continuité dans les efforts.

Le contrôleur de gestion a donc besoin de tout l'appui, l'engagement sans réserve, et la volonté franche de la direction générale, qui doit partager sa conviction.

Le soutien officiel de la direction générale est donc important pour le contrôleur de gestion. Il est nécessaire, mais loin d'être suffisant. En effet, l'accès du contrôleur de gestion aux différents services, pour la collecte de l'information, en vue de son traitement et de sa diffusion, dépend également de la perception qu'ont de lui, ses différents interlocuteurs fonctionnels et surtout opérationnels. Cette perception qui peut aller de l'adhésion jusqu'à l'hostilité, en passant par l'indifférence, influence considérablement l'action du contrôleur de gestion.

2- Comportement de « gestionnaire »

a- Le réflexe coût / qualité - coût / utilité

Chaque responsable est conduit à se poser régulièrement la question, de la capacité de son service à fournir les prestations ou les produits requis, notamment une bonne qualité de service ou de produit à la clientèle, dans les meilleures conditions d'efficacité et de coût. Ce raisonnement doit être permanent, autant dans la gestion quotidienne, que dans le développement d'un nouveau système.

Le contrôleur de gestion est avant tout un homme d'affaires. Le contrôle de gestion n'est pas seulement une affaire de mécanique, de procédures ou de système. Les procédures sont incontestablement indispensables, et une entreprise doit avoir un système formel de contrôle de gestion. Mais ce qui compte, c'est le rapport coût / utilité de ce système.

Pour qu'il vaille la peine d'investir de l'argent dans un système de contrôle, il faut que ce système soit performant, c'est-à-dire qu'il correspond aux besoins et exigences des gestionnaires, en informations et délais ; et efficace, c'est-à-dire qu'ils soit réellement utilisé par eux. C'est ce que certains contrôleurs ont tendance à oublier, avec une vision trop mécaniste, centrée uniquement sur l'élaboration et le perfectionnement du système de contrôle.

b- La mentalité « prévision »

Le deuxième aspect est l'aptitude, de quantifier les actions et les coûts et de proposer un budget. Cela crée la mentalité « prévision ». Cette mentalité permet à l'ensemble de l'entreprise, de sortir d'une habitude de court terme pour adapter ses actions, dans la perspective d'une prévision à moyen terme.

c- La notion de responsabilité budgétaire

Chacun est responsable de son budget, du moins pour les données de base, le niveau de la prestation et les moyens à mettre en oeuvre. Chacun est ensuite responsable du déroulement des opérations, conformément aux objectifs et orientations prises. « Un responsable par budget, un budget par responsable ».

B- Nature de la mission du contrôleur de gestion

Le contrôleur de gestion apparaît dans l'entreprise sous deux aspects. Il est prestataire de services du fait qu'il conseille, observe et coordonne. Il est aussi animateur du système d'informations.

1- Le contrôleur de gestion est prestataire de services

Il est en relation avec la direction générale de l'entreprise et chacune des directions. Il n'intervient pas dans la réalisation des opérations. Il n'est à cet égard, en aucune manière un décideur.

a- Rôle de consultant

1- Il collecte les données, essentiellement à l'intérieur de l'entreprise, ou reçoit des données de l'extérieur, par le truchement des services opérationnels, les traite et fournit les informations de synthèse, à l'aide du système d'informations à sa disposition.

2- Assiste les opérationnels dans l'établissement de leurs budgets. Fournit les informations susceptibles de les aider à élaborer leurs plans d'actions, et à développer leur motivation, par la participation à la fixation des objectifs et le suivi des réalisations, afin de mesurer leurs performances.

3- Le contrôleur de gestion travaille toujours pour un décideur, et il doit être conscient qu'il ne « vend » pas du contrôle de gestion mais tel ou tel produit comme les opérationnels.

b- Rôle d'observateur

Le rôle d'observateur du contrôleur de gestion se manifeste tant dans ses fonctions que vis-à-vis des contraintes qu'il subit, ou des bases sur lesquelles ses fonctions reposent. Il doit analyser pour la direction générale et les responsables concernés, l'environnement, ainsi que le climat psychologique et social de l'entreprise.

Il doit observer pour les opérationnels, la manière dont les objectifs et la structure sont définis et perçus.

Enfin, la mesure des performances exige qu'il soit un observateur impartial, pour enregistrer et analyser les performances et les écarts.

c- Rôle de conseiller

Il est aussi un conseiller auprès de la direction

- il n'a aucun pouvoir hiérarchique. Il ne peut pas prendre de décisions, sauf dans le cadre de ses fonctions ;
- il doit convaincre, aider, guider pour orienter l'action vers l'objectif ;
- il doit amener la structure et l'objectif à être efficaces dans l'entreprise.

d- Coordonnateur

Le contrôleur de gestion est un coordonnateur tant au niveau de la planification que de la mesure des performances.

Au cours de la phase de prévision, c'est son rôle principal. Il doit coordonner les prévisions de tous les centres de responsabilité dans le temps, pour l'établissement des budgets et pour garantir la qualité de la prévision concernant les objectifs et les moyens.

Du point de vue de la gestion, il doit assurer le cohérence et l'homogénéité des plans à long terme avec l'objectif fondamental, des plans à court terme avec ceux à long terme.

A travers la mesure des performances, il doit s'assurer que l'action est cohérente avec les plans, par l'analyse des écarts et le déclenchement des actions correctrices.

2- Le contrôleur de gestion garant, animateur et promoteur du système d'informations

Même s'il ne possède pas un pouvoir de décision, le contrôleur de gestion doit garder une vue d'ensemble du système d'informations et des opérations de l'entreprise.

Il a pour rôle d'assurer son bon fonctionnement et sa pérennité. Il doit aussi veiller à sa mise à jour, en fonction de l'évolution des opérations et des structures de l'entreprise ; de manière à ce que l'information utile soit produite. Il apparaît à cet égard comme animateur du système d'informations.

a- Le contrôleur de gestion animateur

Il est animateur tout d'abord à l'intérieur de son propre département ; cela est évident. Mais il l'est aussi pour toute l'entreprise. Ses rôles de coordinateur et de conseiller l'impliquent. Il doit motiver et inciter tous les responsables à être efficaces de manière permanente.

Du fait qu'il n'a pas d'autorité hiérarchique, il lui est essentiel qu'il soit capable de convaincre, de former, et d'entraîner tous les responsables à leurs objectifs. Nécessairement pourvu d'une grande compétence et d'une autorité personnelle, le contrôleur de gestion doit être « psychologue ».

Il doit avant tout croire à la valeur de l'homme, en sa faculté d'initiative et de créativité, et à un certain droit à l'erreur. « Croire en l'homme est la base de la délégation des responsabilités ».

b- Animation de la procédure budgétaire

Le contrôleur de gestion contribue à rassembler les données chiffrées qui permettent de préciser et d'affiner les stratégies et les objectifs.

En allant sur le terrain, à l'écoute des responsables, il pourra orienter les réflexions et les analyses, regrouper les idées qui foisonnent pour s'assurer, ensuite, de leur cohérence avec la stratégie de l'entreprise, et la traduire en objectifs de progrès.

Les informations lui sont fournies par les systèmes et procédures budgétaires dont il assure :

- la coordination par la confrontation, la documentation, l'assistance à la préparation, le chiffrage et la centralisation ;

- la présentation à sa hiérarchie des différents résultats obtenus (budget global et par unité, résultat et compte d'exploitation prévisionnels).

- le suivi et la diffusion adéquate des budgets arrêtés par la direction générale ;

- l'analyse et l'interprétation des écarts et des tendances défavorables ;

- la proposition de mesures et actions correctives.

2- Conception et suivi du fonctionnement des systèmes

Le contrôleur de gestion doit prendre une large place à la conception, et assurer le bon fonctionnement du système de production des informations. Il a des relations fonctionnelles étroites avec les unités qui conçoivent les systèmes, produisent et contrôlent les informations.

- Organisation
- Comptabilité générale
- Informatique
- Celles qui assurent le fonctionnement de la procédure budgétaire, le suivi de la comptabilité analytique et la préparation des tableaux de bord.

3- Présentation des résultats et tableaux de bord

Le contrôleur de gestion suit les activités par des contrôles globaux et indiciaires. Il recherche avec les services, les explications des évolutions défavorables constatées. Il transmet périodiquement des rapports à la hiérarchie ; explicitant les résultats d'activité, et les points marquants, obtenus à partir des tableaux de bord.

4- Assistance aux directions

« La philosophie » du contrôle de gestion est d'orienter progressivement les services de l'entreprise vers l'auto-contrôle. Le contrôleur de gestion surveille les grands équilibres de l'entreprise et effectue des contrôles par exception.

Sa mission est donc essentiellement orientée vers l'assistance et le conseil des autres directions. Il devra faire preuve à ce titre, d'une grande capacité de dialogue ; notamment lorsqu'il faudra rechercher les mesures et actions susceptibles d'améliorer les résultats, ou tendances défavorables constatées.

Il doit aller sur le terrain ; développer les relations inter-directions ; favoriser les rencontres ; promouvoir le travail en équipe. Son rôle ressort plutôt du conseil et de l'assistance que de « l'opération commando » qu'on voulait quelque fois lui voir mener.

Pour pouvoir jouer son rôle efficacement, et avec l'indépendance requise, il disposera des effectifs nécessaires lui permettant d'assurer le suivi des différents systèmes d'informations dont il a la charge.

V- CONTROLE DE GESTION ET STRATEGIE

A- Définition de la stratégie

Selon Chandler, la stratégie consiste en la détermination des buts et des objectifs à long terme d'une entreprise, l'adoption des moyens d'action et d'allocation des ressources nécessaires pour atteindre ces objectifs.

La stratégie se doit d'assurer la pérennité de l'organisation tout en respectant un niveau de performance satisfaisant pour ses différents partenaires, dirigeants, actionnaires, et son personnel.

Plusieurs éléments permettent une délimitation actuelle de la stratégie.

1- La stratégie se définit en comparant les forces et les contraintes de l'environnement avec les capacités et les ressources de l'organisation.

Ainsi, la délimitation de la stratégie peut apparaître comme un compromis ou un arbitrage entre les trois questions suivantes :

- Que veut faire l'entreprise ? Valeur, finalité, objectifs ;
- Que sait faire l'entreprise ? Compétences, ressources, facteurs clés de succès ;
- Que peut faire l'entreprise ? Contraintes, chances externes.

2- Les raisons de définir une stratégie sont nombreuses.

La stratégie choisie sous contraintes par une entreprise doit permettre à l'organisation

- de réagir aux évolutions de l'environnement ;
- de rechercher une compétitivité - coût et hors coût ;
- de se différencier des concurrents ;
- de se développer.

Pour l'aider dans tous ces choix, le gestionnaire a besoin d'informations précises et permanentes sur la performance de son entreprise : des indicateurs quantitatifs et qualitatifs,

financiers mais aussi physiques, sur toutes les ressources de l'organisation, passées et futures.

B- Le contexte stratégique

Il est possible de repérer plusieurs tendances pour caractériser le contexte stratégique actuel.

1- Un système d'objectifs diversifiés et contradictoires

L'entreprise doit essayer simultanément d'atteindre plusieurs objectifs qui ne sont pas toujours convergents :

- La **productivité** et la **flexibilité**, qui sont recherchées conjointement ;

- Une **qualité** et un **coût** minimum doivent coexister ;

- Un temps de réaction court et des **délais** toujours plus serrés doivent s'insérer dans les objectifs précédents.

Le gestionnaire a donc besoin d'indicateurs sur tous ces paramètres, quantitatifs et qualitatifs, pour opérer des arbitrages et obtenir des avantages concurrentiels.

2- Un fort degré de concurrence

La mondialisation de l'offre et de la demande, la réduction du temps et de l'espace, les turbulances économiques, politiques, sociales et technologiques, accroissent fortement le nombre de leviers d'action qu'il faut gérer pour faire face à **une concurrence de plus en plus diversifiée** et dispersée.

Les entreprises ont besoin de piloter leurs activités de manière précise et permanente pour les réorienter si les concurrents et le marché évoluent.

3- Un raccourcissement du temps de réaction

Une contrainte nouvelle forte pour la gestion des entreprises apparaît : **le temps**, c'est-à-dire le **délai de réaction**, la durée de fabrication et de distribution.

Pour répondre à ces contraintes et ces turbulances, les entreprises doivent mettre en place des analyses précises de leurs forces et leurs faiblesses, des diagnostics internes et externes, pour bien orienter leurs choix stratégiques et les actions qui en découlent.

L'analyse stratégique comprend trois volets :

- l'analyse de la concurrence et du marché dans lequel l'entreprise évolue ;

- l'analyse des potentialités technologiques, des tendances et des opportunités ;

- l'analyse des compétences de l'organisation, de la structure, des acteurs.

Le contrôle de gestion en tant qu'aide au pilotage stratégique et à la gestion des acteurs peut être un système d'information efficace.

C- Les orientations stratégiques

L'entreprise doit déterminer les **domaines d'activité**, les couples **produit-marché** sur lesquels elle se positionne, ainsi que les modes **d'obtention d'avantage concurrentiel**, pour être compétitive sur ces domaines.

1- La segmentation stratégique

L'entreprise délimite son champs d'action :

- **Une activité** plus au moins étendue : spécialisation sur un produit, focalisation sur une interstice de marché ;

- Ou **un portefeuille d'activités** : diversification ou intégration verticale.

Elle doit également définir la dimension de son domaine d'activité : nationale ou internationale.

Pour tous ces choix, l'entreprise opère une segmentation stratégique à partir de son ou ses métiers.

Un **segment stratégique** est un sous-ensemble de l'activité totale de l'entreprise pour lequel la combinaison des facteurs clés de succès est spécifique.

Plusieurs critères de segmentation fondés sur les caractéristiques du métier ou des compétences distinctives peuvent être utilisés :

- une technique
- un produit
- un type de client
- une zone géographique

Après avoir effectué cette segmentation, le gestionnaire pourra déterminer le type de produit et le prix qu'il va proposer sur chaque segment.

Le contrôle de gestion sera alors utile pour aider à la fixation des prix en fonction des coûts et des performances des activités.

2- Les axes stratégiques

L'entreprise doit d'abord choisir ses axes de développement sur chaque activité : le **maintien**, la **croissance** ou **l'abandon**.

Puis, pour acquérir ou maintenir un avantage concurrentiel sur ses marchés, l'entreprise recherche les moyens de se démarquer de ses concurrents.

Pour ce faire, deux grands axes stratégiques sont repérés pour M. Porter :

- la stratégie de **domination par les coûts** et / ou,
- la stratégie de **différenciation des produits**.

Il est possible d'ajouter d'autres stratégies fondées sur d'autres facteurs clés de succès :

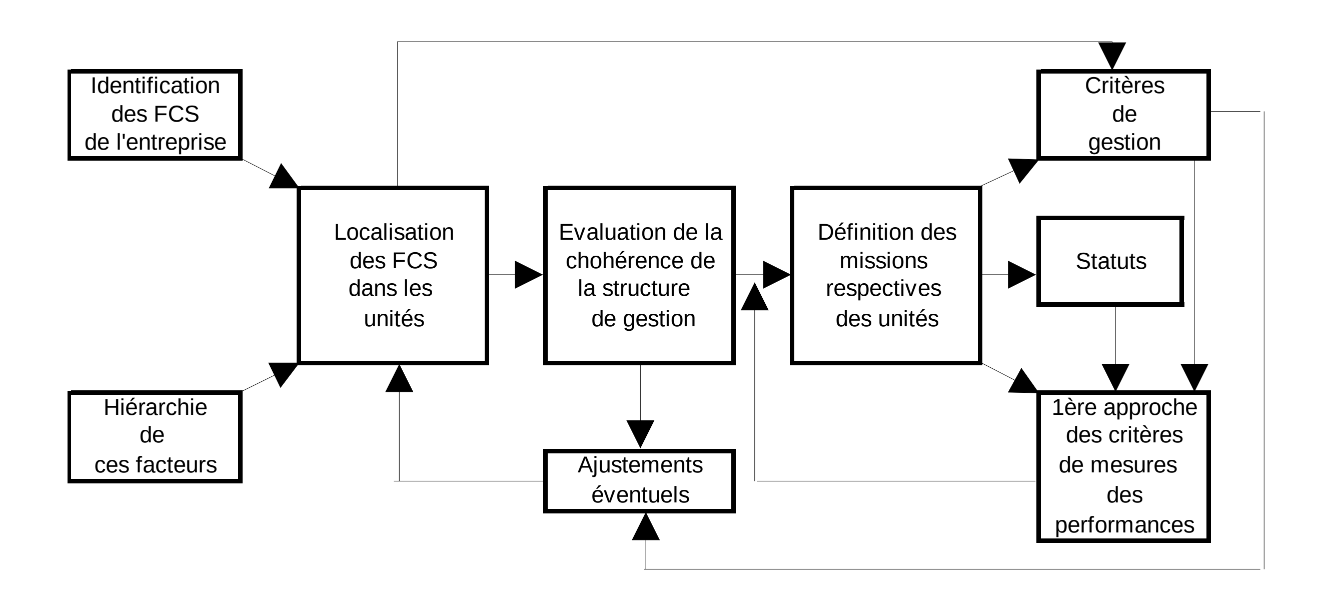
- la stratégie **d'innovation** ;
- la stratégie de **flexibilité**.

Là aussi, le choix de ces axes s'appuie sur les informations données par les outils de gestion et en particulier le contrôle de gestion, quand il s'agit de stratégie de domination par les coûts.

D- La stratégie et le contrôle de gestion

Dans ce contexte, le contrôle de gestion voit ses objectifs et son champ d'analyse s'élargir. Les décideurs cherchent à utiliser les outils du contrôle de gestion comme une aide au **diagnostic** des **facteurs clés de succès** (FCS), des compétences spécifiques de l'organisation, pour toutes ses activités et les départements de sa structure.

H. Bouquin représente dans son ouvrage, Fondement du Contrôle de Gestion PUF.
Que sais-je ? n° 2892 ainsi le contrôle de gestion comme déclinaison de la stratégie.



A partir de la détermination des facteurs clés de succès il est nécessaire d'organiser les actions qui en découlent, les investissements nécessaires et d'affecter les objectifs et les ressources aux différents départements ou centres de responsabilité concernés ; enfin une fois définies les missions, il faut élaborer les critères pour mesurer les résultats.

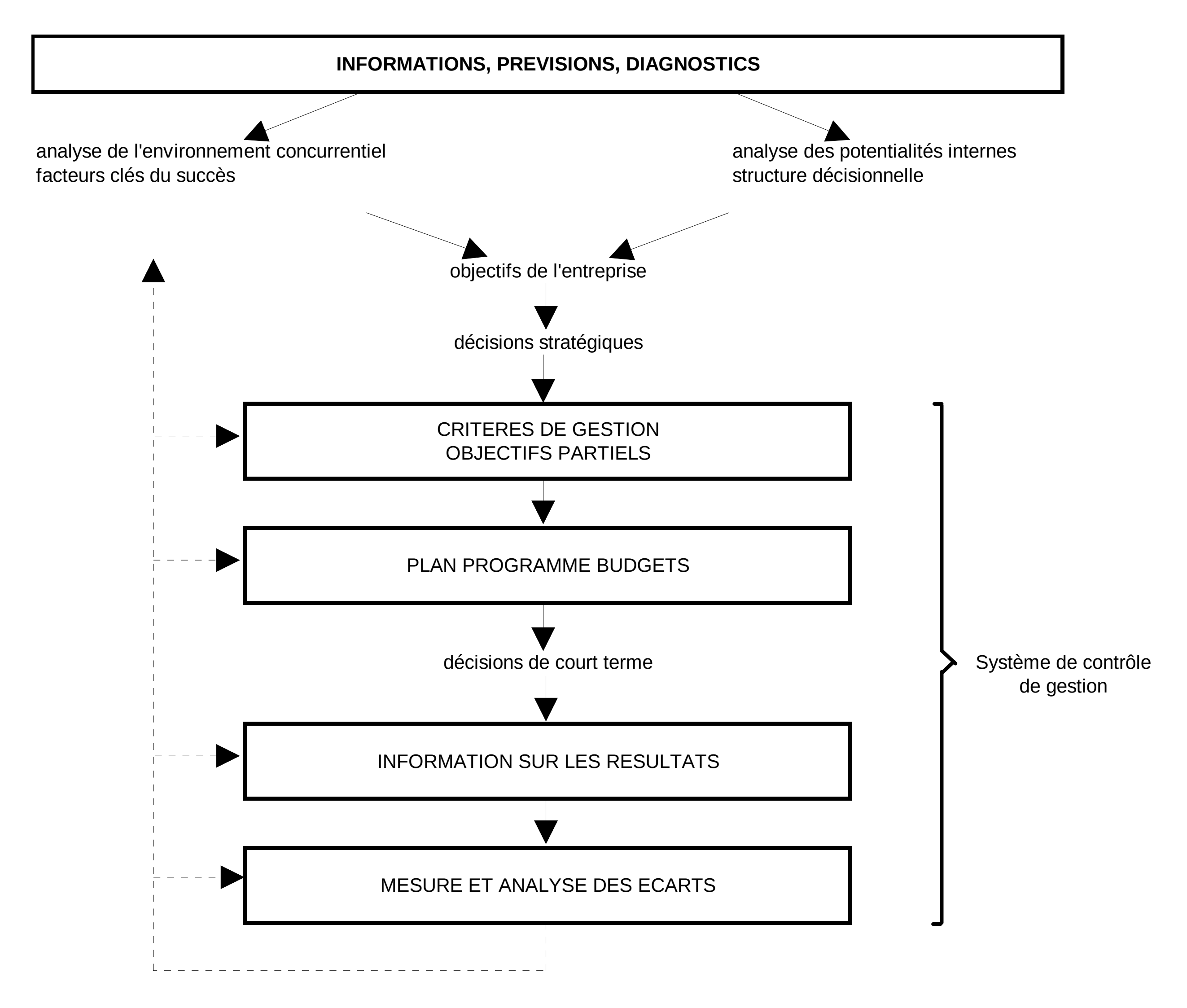
E) Place du contrôle de gestion dans le processus stratégique

Le contrôle de gestion doit être en interaction avec les objectifs et les stratégies de l'entreprise.

Les techniques pour préparer, coordonner et contrôler l'activité de production doivent s'articuler à partir des objectifs et des stratégies définis globalement pour l'entreprise et doivent servir à mesurer leur efficience et leur efficacité.

Pour ce faire, le contrôle de gestion intervient **avant**, **pendant** et **après** l'action.

On peut présenter l'intégration du contrôle de gestion dans le processus de pilotage de l'entreprise par le schéma ci-dessous.



F- Le contrôle de gestion et le contrôle interne

Le contrôle interne permet notamment d'assurer ou de favoriser selon le cas :

- La protection et la sauvegarde du patrimoine de l'entreprise (biens, hommes, droits...) contre toute sorte de risques (perte, détériorations, intérêts égoïstes, marché, taux de change, économique, technologique...)

- La qualité d'information, pour permettre de produire une information pertinente et uniformiser la qualité des informations, qu'elles proviennent ou non des services internes de l'entreprise.

- L'application des instructions de la direction, qui constituent un ensemble de procédures écrites à l'attention des différents membres du personnel de l'entreprise, assure une « sécurité permanente », et favorise la transmission des instructions, afin que celles-ci soient bien comprises et bien appliquées.

- L'amélioration des performances.

- par l'analyse des procédures et circuits de documents, on obtient une rationalisation des tâches et l'élimination des travaux inutiles ;

- Par la mise en évidence des faiblesses de l'entreprise, on souligne les secteurs où les erreurs, les négligences ou les fraudes se trouvent en terrain favorable ;

- Fournir une information de gestion de qualité, pour permettre une meilleure appréciation des résultats et de la productivité de l'entreprise.

Le contrôle de gestion constitue un système d'aide à la décision, qui s'appuie sur un système d'informations. Il est conçu pour maîtriser la gestion de l'entreprise, c'est à dire, maîtriser sa conduite, en s'efforçant de prévoir les événements pour s'y préparer... et s'adapter à une situation évolutive. Donc prévoir, mesurer et contrôler des risques et des performances dans un environnement souvent soumis à l'incertitude.

Il en découle que le contrôle interne et le contrôle de gestion convergent vers la maîtrise de l'entreprise, son évolution et les risques qu'elle peut encourir.

SECTION II : CONTROLE DE GESTION ET STRUCTURE DE L'ENTREPRISE

I- LA STRUCTURE DE L'ENTREPRISE

« La meilleure méthode de diriger une entreprise doit reposer sur trois principes : la permanence du commandement, l'unité des objectifs et de la direction, une hiérarchie bien établie » ; indique Henri FAYOL. La structure doit respecter ces principes.

Pour chaque entreprise, il existe une structure optimale adaptée à ses besoins spécifiques. A chaque stade de sa croissance correspond un type approprié de structure. La structure doit s'adapter avec la stratégie de l'organisation.

A- Qu'est ce que la structure ?

Selon G. JONSON, la structure est le type formel de relations qui existent entre les différents services d'une organisation. Elle désigne donc la hiérarchie que l'on rencontre couramment dans une entreprise.

Cela implique l'idée de commandement ou d'autorité et par conséquent de délégation de responsabilité.

1- La responsabilité

Elle consiste à ce que, dans le cadre d'attributions bien définies, le responsable rend compte à la hiérarchie de ses actes et de la politique qu'il s'est tracée. Dans ce cas, la politique est corollaire d'objectif.

Avoir une responsabilité, c'est donc être responsable de la réalisation d'un objectif vis à vis de la hiérarchie.

A titre d'exemples, le responsable du guichet dans une agence bancaire, l'est vis à vis du chef d'agence. Le directeur général est responsable de la réalisation de l'objectif annuel vis à vis du président du conseil d'administration, et le président, de la réalisation de l'objectif à moyen terme vis à vis du conseil d'administration.

2- L'autorité et le commandement

L'autorité est le droit de commander, c'est à dire de décider, d'ordonner et de contrôler l'exécution des ordres attribués par l'organisation au responsable. Ce qui suppose une certaine liberté d'agir qui ne peut pas d'ailleurs être absolue. Elle est en effet limitée aux exigences de la politique tracée par l'entreprise.

L'autorité, dans sa plénitude est détenue par la direction générale de l'entreprise. Elle est communiquée par délégations partielles et successives aux commandements divers de ses organes.

La responsabilité est donc liée à l'autorité.

3- La coordination

Chaque responsable possède un champ d'action dans le cadre duquel il exerce l'autorité qui lui est attribuée et est compétent pour prendre des décisions.

Il a en outre pour mission d'assurer la coordination des travaux, des relations et de l'activité des différents organes de son groupe.

4- La communication

Un bon fonctionnement de la structure nécessite la création d'un réseau de communications qui permet de mettre en relation les organes entre eux et d'établir la dépendance des uns par rapport aux autres.

B- Les différentes catégories de structures

La structure implique l'idée de division et de répartition, d'organisation et de coordination entre les groupes. En partant de ces notions, on peut dégager quatre points qui sont à la base du classement des différentes sortes de structure :

- la hiérarchie
- les fonctions

- les produits ou services
- les régions

1- La structure hiérarchique

Elle est basée sur le principe de Fayol selon lequel « pour une action quelconque, un agent ne reçoit des ordres que d'un seul chef ».
C'est une structure de commandement pyramidale, là où l'autorité hiérarchique du chef d'entreprise s'exerce directement sur les subordonnés immédiats, et indirectement par l'intermédiaire de délégations successives, sur l'ensemble des employés.

Le degré de rattachement d'un organisme à un autre correspond au nombre de délégations successives d'autorité existant entre son commandement et celui de l'organisme en question. Le rattachement exprime la dépendance hiérarchique.

La raison d'être de ce type de structure est la simplicité dans la mesure où il impose un commandement unique aussi bien au niveau le plus haut de la hiérarchie qu'au niveau des services.

2- La structure fonctionnelle

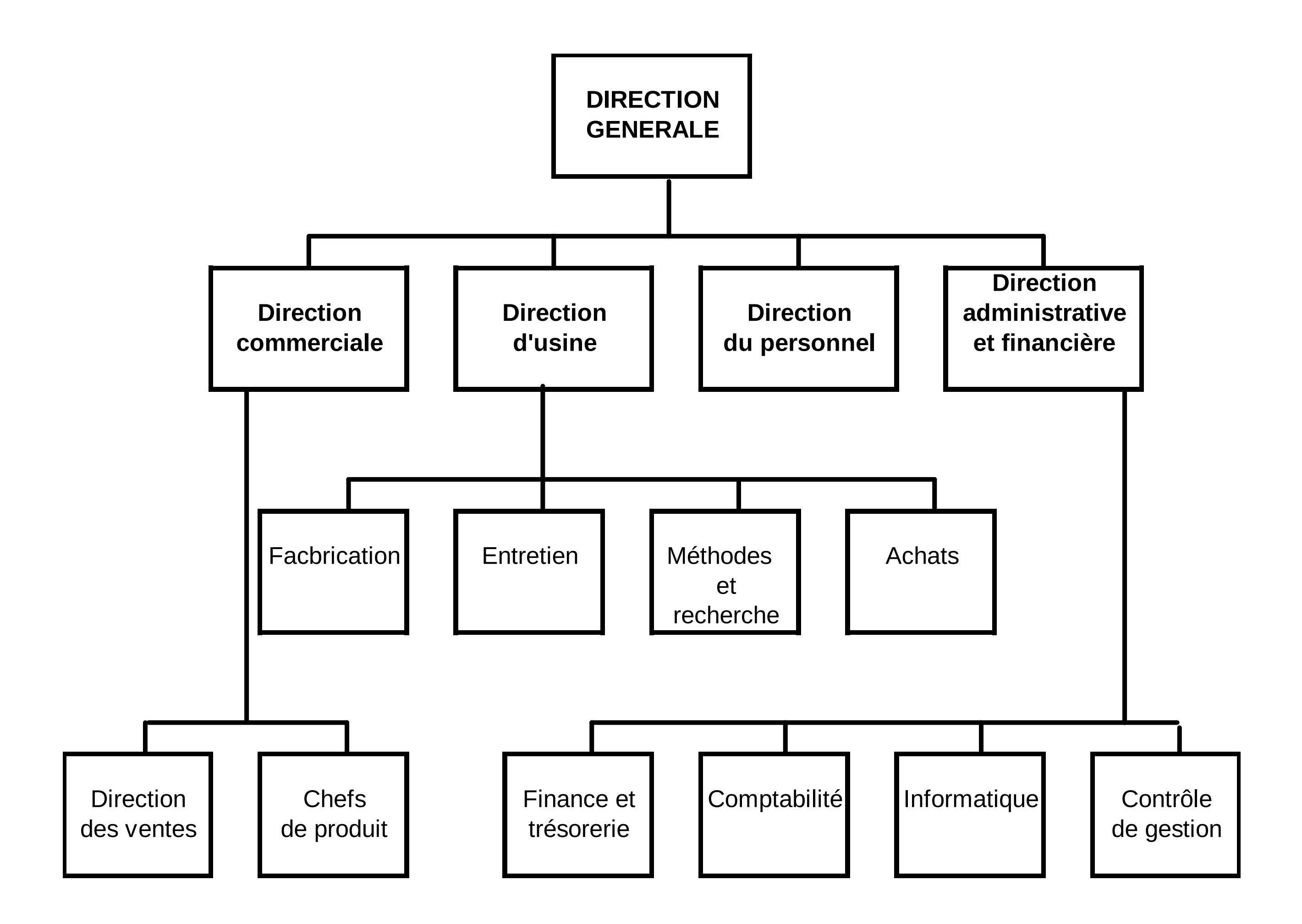
La raison d'être de cette structure est la volonté donnée aux responsables de se dégager d'un certain nombre de problèmes pris en charge par eux, et de réduire ainsi les degrés hiérarchiques.

Elle présente la caractéristique de la spécialisation plus ou moins poussée des fonctions, et va à l'encontre du principe de l'unité de commandement.

Elle est fondée sur le travail divisé en fonctions séparées : Etudes, Marketing, Entretien, Approvisionnement....

Elle présente l'avantage de regrouper ensemble toutes les spécialités d'une même fonction et de favoriser les économies d'échelles. En effet, la délimitation des responsabilités par services spécialisés engendre une meilleure efficacité technique dans chaque fonction et une gestion du personnel plus facile.

Elle exige par contre, un bon travail de coordination entre toutes ces spécialités qui risquent parfois de ne pas avoir une vue d'ensemble des activités de l'entreprise.



STRUCTURE FONCTIONNELLE

3- Structure hiérarchico-fonctionnelle (staff and time)

C'est celle qui permet de concilier entre les deux principes de Fayol et de Taylor, à savoir l'unité de commandement et la spécialisation des tâches.

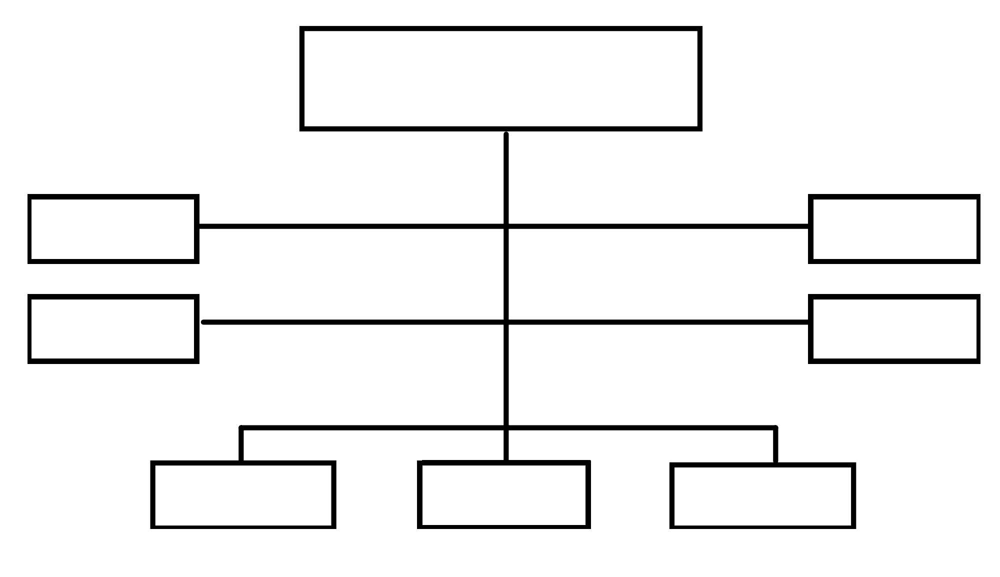
Elle reste hiérarchique dans sa forme générale, mais permet de répondre au problème de la diversité des compétences requises par les responsables à chaque niveau de la hiérarchie, en leur adjoignant des conseillers spécialisés (staff) ; de façon à ce qu'ils bénéficient de leur spécialisation, et trouver ainsi suffisamment de temps disponible pour se consacrer à la réflexion stratégique.

Dans ce type d'organisation on distingue deux sortes de cadres.

a) Les cadres hiérarchiques (on line) à qui revient la décision, et qui exercent des activités opérationnelles, là où chaque niveau se voit déléguer une partie du pouvoir, pour réaliser les opérations qui lui sont dévolues.

b) Les cadres fonctionnels possèdent une fonction d'information et de conseil, et ont pour mission de conseiller et assister les opérationnels. Ils peuvent être amenés à étudier un certain nombre de problèmes intéressant le fonctionnement de l'entreprise et assister le supérieur hiérarchique dans leurs réalisations. En principe les services fonctionnels n'ont aucune autorité hiérarchique sur les opérationnels mais simplement des liaisons du type client - fournisseur.

L'avantage de ce type de structure est d'assurer des gains de productivité.



Structure « Staff and line »

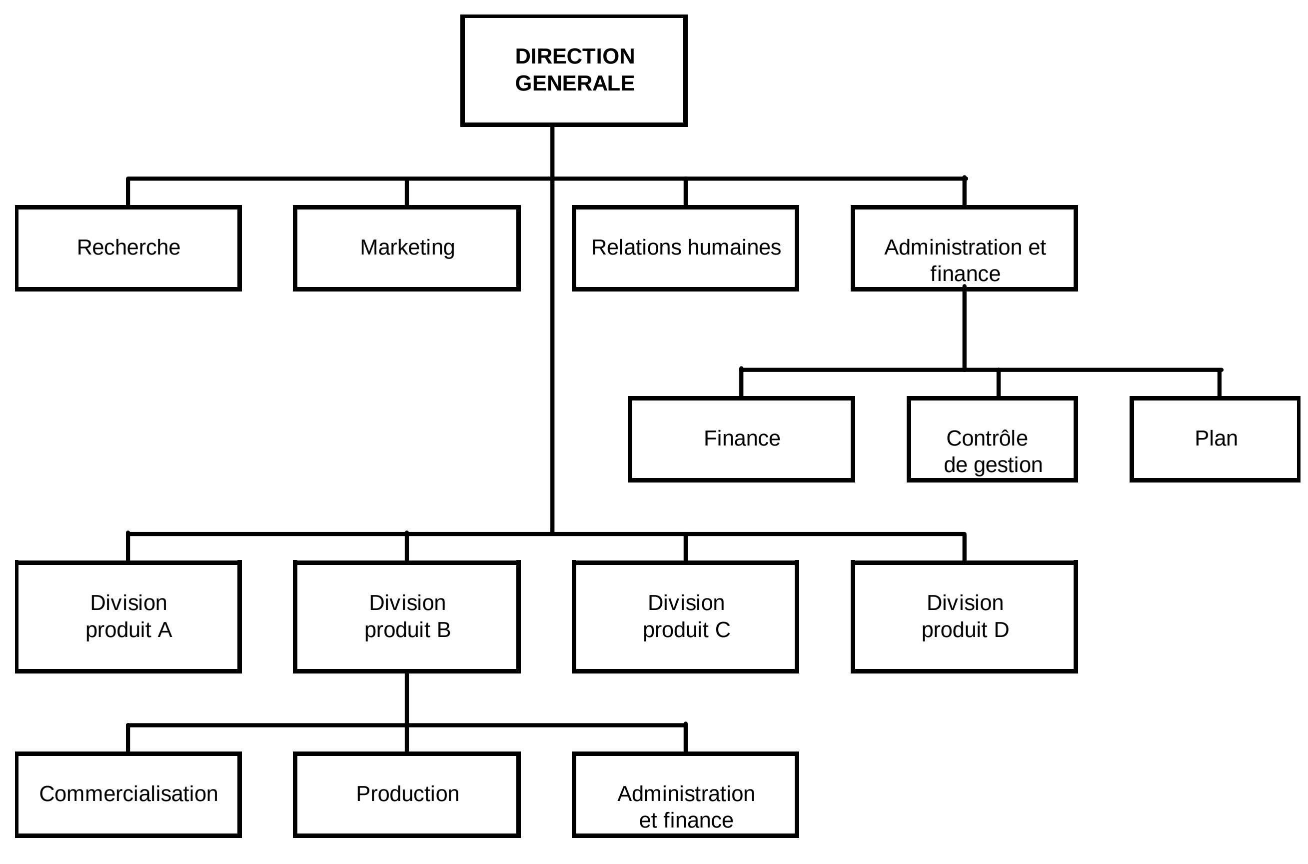
4- Structure par ligne de produits, services ou marchés

En raison de la diversité des produits et services dans une entreprise commerciale ; il est difficile de concevoir une structure par produit ou service comme dans les sociétés industrielles et commerciales. Elle pourra alors être conçue par gammes de produits, de services ou marchés.

Pour cela, on crée des centres de responsabilité appelés « divisions » qui gèrent ces gammes d'une façon autonome ; compte tenu des contraintes d'organisation et du secteur qu'elles occupent.

Cette catégorie de structure résulte de ce qu'on appelle aujourd'hui, la « départementalisation », qui consiste à ce que l'entreprise soit éclatée dans le cas extrême en départements indépendants. Chaque département est responsable d'un secteur d'activité et s'occupe de sa propre gestion (ressources et emplois, personnel, finance, objectifs et résultats).

La mise en oeuvre d'une telle structure par les entreprises entraîne un bouleversement complet de leur organisation. Elle remet tout particulièrement en cause la décentralisation habituelle basée sur des critères géographiques.



STRUCTURE PAR LIGNE DE PRODUITS

5- Structure géographique

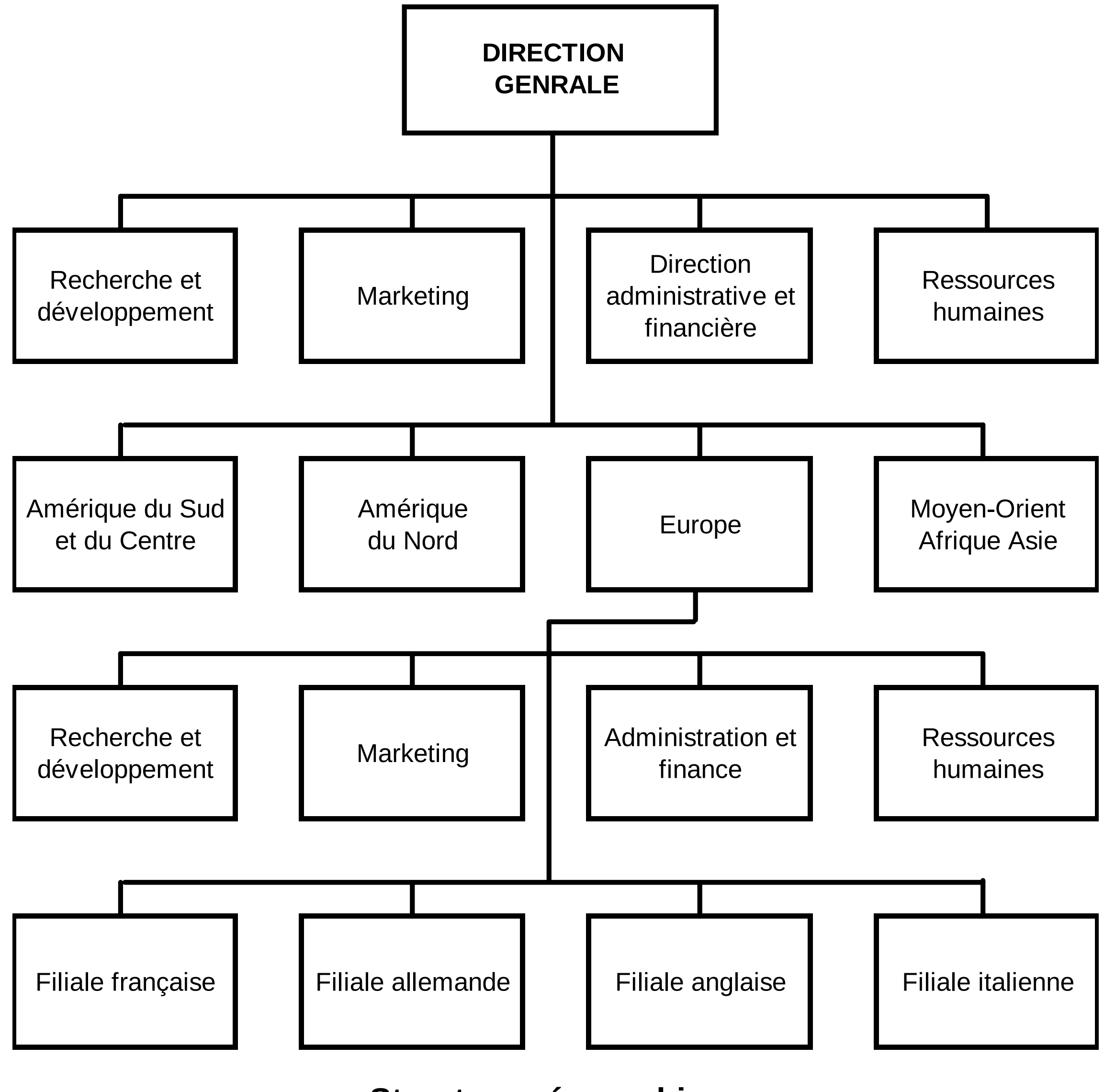
Elle consiste à ce que les activités de l'entreprise se trouvent dispersées géographiquement sur le territoire national et même international, et dispose d'un nombre relativement important d'agences en même temps qu'un réseau commercial. Le siège représente l'autorité supérieure avec les services communs qui s'y rattachent et s'y trouvent regroupés.

Cette structure est du type décentralisé. On parle dans ce cas de « régionalisation ». Il est important en effet, qu'un certain nombre de décisions puissent être prises sur place, autrement la procédure d'information serait exagérément lourde.

Le commandement local dispose d'une large délégation d'autorité, tant dans le domaine hiérarchique que fonctionnel, pour permettre la prise dans les délais voulus des décisions nécessaires au bon fonctionnement de l'unité.

Plutôt que de donner aux directions locales des ordres à exécuter, on leur fixe sous forme de programmes un ensemble d'objectifs à atteindre dans le cadre budgétaire. Et au lieu de donner des consignes rigides, on donne des directives qui laissent une part d'initiative à l'échelle locale.

L'unité de base reste toujours le point de vente, et son chef doit avoir une certaine autonomie de décision sur l'activité qu'il dirige, comme l'a bien analysé Monsieur Henri Fayol « le moyen de réduire la longueur des circuits d'information consiste à situer les centres de décisions à proximité hiérarchique des centres d'exécution ».



Structure géographique

II- PLACE DU CONTROLE DE GESTION DANS LA STRUCTURE

Il n'existe pas de rattachement idéal, non plus de rattachement définitif. Mais du fait que son champ de contrôle s'étend sur l'ensemble de l'activité de l'entreprise et qu'il doit en avoir une vue globale ; il est préférable qu'il soit rattaché au niveau le plus élevé de la hiérarchie et être indépendant. L'objectif et la structure constituent une contrainte pour lui.

Le contrôle de gestion peut être central comme il peut être décentralisé.

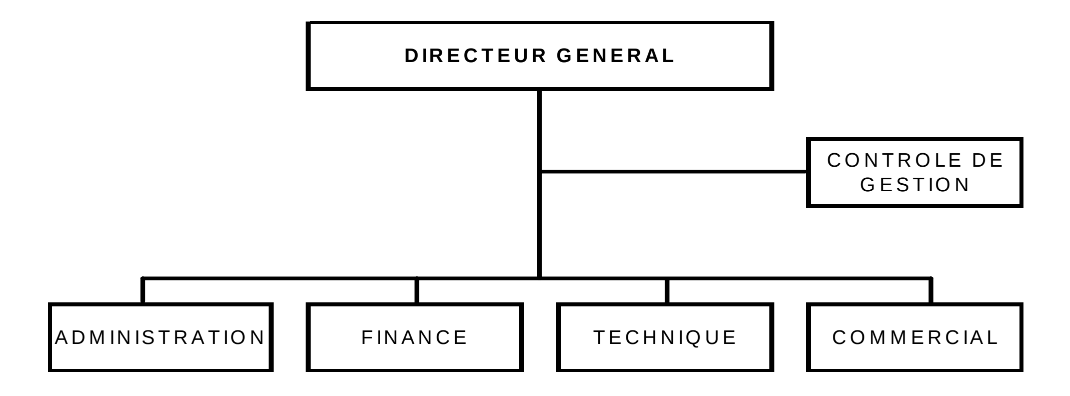
A- Le contrôle de gestion central

1- Rattachement

Le champ d'action du contrôleur de gestion englobe toute l'activité de l'entreprise. C'est pour cette raison qu'il ne peut pas être placé sous l'autorité de celui dont il est censé contrôler son activité. De plus, il a pour mission, d'aider chaque membre de l'entreprise, du directeur général, à l'échelon le plus bas de la hiérarchie.

Mais il n'a pas d'autorité hiérarchique, et il ne doit en avoir que pour le personnel qui se trouve sous sa responsabilité ; sinon, aucune liberté d'esprit et aucune objectivité ne seront

possibles. Ainsi, il sera très efficace en occupant une position de « Staff » auprès de la direction générale (Président Directeur Général, Directeur Général ou Secrétaire Général).



2- Avantages de son rattachement à la Direction Générale

L'avantage essentiel est l'indépendance. D'autres peuvent avoir lieu. En effet,

- Rattaché à la Direction Générale, le contrôleur de gestion bénéficie du soutien direct de cette dernière ; et puis il peut transmettre plus facilement les différents rapports qu'il est amené à élaborer. Il est en outre perçu comme un personnel très influent dans l'entreprise.

- Cette position le décharge de toute responsabilité directement hiérarchique et met en évidence son rôle de conseiller de gestion.

- Sa tâche d'animation et de coordination sera facilitée.

3- Peut-il être rattaché à la fonction financière ?

Ce qui différencie le contrôle de gestion de la finance, c'est que le premier est un style de gestion alors que le second est une technique. De ce fait, la dépendance hiérarchique de l'un par rapport à l'autre pourrait être incompatible. En effet, cette différenciation s'explique parfaitement écrit H. DE LABRUSLERIE parce que la finance est centrée sur la synthèse financière de toutes les actions menées par l'entreprise, que ce soit à court terme pour la trésorerie, ou à long terme pour la politique financière, alors que le contrôle de gestion, est lié à l'analyse permanente du fonctionnement courant du cycle d'exploitation.

Par conséquent, le contrôle de gestion ne peut pas dépendre de la fonction financière.

B- Le contrôle de gestion décentralisé

Le problème soulevé concerne l'entreprise dont le siège social se trouve séparé des divisions ou zones, et là où elle pratique la délégation de l'autorité. Dans ce cas, on se trouve devant une double décentralisation géographique et administrative.

La tendance actuelle des entreprises les pousse à appliquer la formule selon laquelle, il existe un service central de contrôle de gestion au niveau du siège, et des services de contrôle de gestion locaux dans chaque établissement.

1- Rôle du service central

Il s'occupe du budget d'ensemble ainsi que ceux des services généraux du siège. Il veille à ce que les méthodes budgétaires ne se déforment pas d'un établissement à un autre, tout en respectant les différences locales (taille, structure, activité).

2- Rôle des services locaux

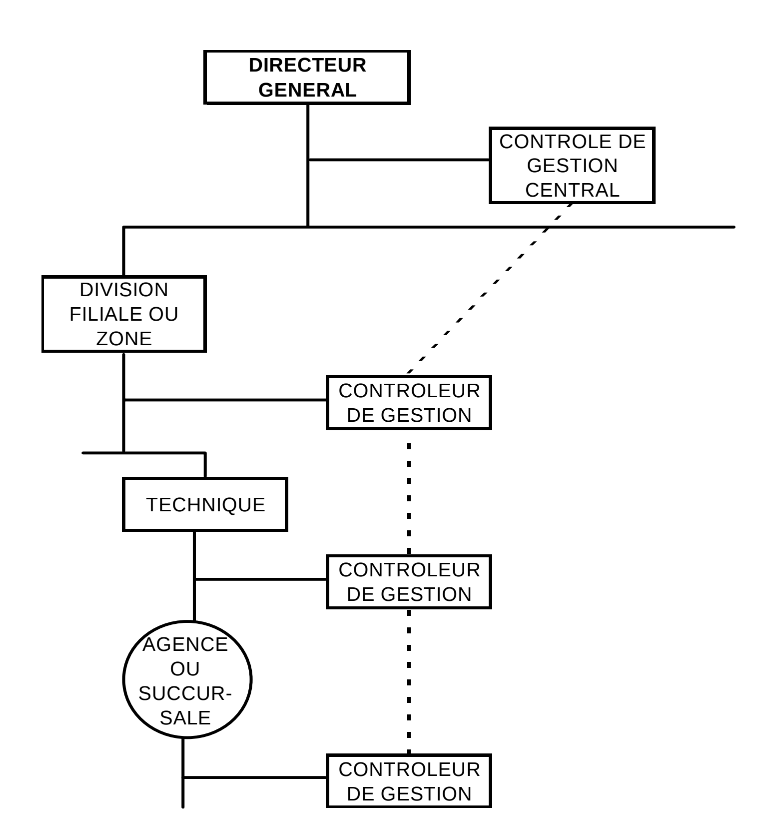
Les services locaux s'occupent de la gestion de l'établissement auquel ils sont rattachés, pour respecter à la fois la décentralisation de l'autorité et la centralisation des informations.

Ils doivent à la fois

- Conseiller la direction locale de l'établissement à laquelle ils sont rattachés.

- Etablir les prévisions et les contrôles, en harmonie avec la politique générale et les instructions du service central de contrôle de gestion.

- Lui fournir les informations qu'il demande.



Le service local de contrôle de gestion se trouve donc à la fois.

- En position hiérarchique par rapport au chef de la division, au directeur de la zone ou de la filiale.

- En position fonctionnelle par rapport au service central de contrôle de gestion du siège.

Par conséquent, la fonction de contrôle de gestion peut être décentralisée.

III - LA FONCTION DE CONTROLE DE GESTION

L'ensemble des missions que le contrôleur de gestion peut être amené à effectuer, nécessite qu'il ait une connaissance de la marche générale de l'entreprise, et du fonctionnement des différents services et directions. Pour cela, il doit posséder l'ensemble des informations nécessaires au bon accomplissement des travaux qui lui sont confiés.

En outre, le contrôleur de gestion doit donner à tous les responsables, les moyens de piloter et de prendre des décisions propres à assurer le devenir de l'entreprise, tout en ayant à leur disposition la connaissance la plus exacte et la plus rapide de leur situation actuelle.

Les missions qui lui sont confiées consistent, en la mise en place et le fonctionnement du système, ainsi que l'animation de ses procédures. Il exerce aussi une mission de conseil.

A- Mise en place et fonctionnement du système

La conception et la mise en oeuvre du système de contrôle de gestion sont réalisées en collaboration avec les services de l'organisation et de l'informatique.

1- Le système d'informations

Le contrôleur de gestion a pour rôle de concevoir et de garantir l'utilisation et l'évolution possibles du système d'informations de gestion, compte tenu de la décentralisation.

Ce système doit pouvoir restituer aux différents niveaux de la hiérarchie, des informations qui leur permettent d'assurer pleinement leurs responsabilités dans le cadre des délégations reçues ; et privilégier toutefois les données sur lesquelles les responsables peuvent agir rapidement.

2- Comptabilité analytique

a- Préparation

Le contrôleur de gestion arrête les centres de coûts et les centres de profits, le système de calcul des coûts des cessions internes, la répartition des charges et les possibilités d'analyse qui en découlent, en les harmonisant avec la structure de l'entreprise.

b- Calcul des coûts de revient

Il conçoit et met en oeuvre le système et les procédures de calcul des coûts de revient de l'entreprise, globalement et par centre de profits, de contrôler leurs affectations et d'en mesurer la rentabilité.

3- Système budgétaire

a- Conception

Il conçoit et propose à la direction générale, le système et les procédures budgétaires intégrant les centres de responsabilité du siège et des départements. Les met en place.

b- Sensibilisation

Il sensibilise les responsables d'unités, à la part des travaux leur revenant dans ce même domaine, et les assiste pour ces travaux.

c- Normes et standards

Il détermine les normes générales en matière de statistiques, à appliquer à tous les services et unités de l'entreprise (type, fréquence, production, contenu). Il évalue aussi les normes en matière de coûts et d'activités, ainsi que les standards qui permettent la mesure des performances.

4- Travaux de synthèse

a- Tableaux de bord

Il est chargé de mettre au point les tableaux de bord, instruments d'aide à la décision, et de s'assurer que la direction générale et les responsables concernés disposent en permanence des informations requises.

b- Mesure des performances

Il organise un système de mesure des performances, qui tient compte de la qualité du travail réalisé.

5- Missions liées à l'organisation

- Contribue à la conception de la structure de l'entreprise, sur la base d'une décentralisation de l'autorité.

- Propose la simplification des procédures administratives.

- Fournit aux services de l'audit, toutes les informations susceptibles d'orienter leurs activités.
- Participe au développement d'outils informatiques de simulation des coûts, des produits et des budgets.

B- Animation des procédures

1- Préparation

a) Le contrôleur de gestion se charge de préparer les plans, budgets et comptes d'exploitation prévisionnels globaux et par centre de profits, ainsi que leur actualisation périodique.

b) Coordonne les différentes prévisions en fonction de l'objectif, et communique aux responsables les informations nécessaires, pour les aider à formuler leurs besoins budgétaires.

c) Définit les règles de consolidation et d'agrégation des plans, budgets et tableaux de bords à chaque niveau hiérarchique.

2- Assistance et coordination

a) Veille au respect du calendrier prévu, en s'assurant que les documents du budget parviennent dans les délais à tout un chacun.

b) Assiste les responsables des unités dans la formulation et la quantification des objectifs, ainsi que et l'identification des facteurs de succès ou d'échec dans la réalisation de leurs objectifs.

c) Coordonne les différentes prévisions, plans et programmes. En effet, c'est lui par exemple qui établit le budget consolidé.

3- Exploitation des données budgétaires

- Organise la centralisation des informations relatives à la constitution des budgets.

- Anime la procédure budgétaire en rassemblant les données chiffrées, qui permettent de préciser et d'affiner les stratégies et les objectifs.

4- Elaboration du budget

- Détermine en collaboration avec les différentes unités, les budgets annuels et vérifie leur cohérence avec les plans à moyen terme.

- Présente à la hiérarchie les différents résultats obtenus, concernant le budget global et par unité et le compte d'exploitation prévisionnel.

- Assure la diffusion des budgets arrêtés et approuvés par la direction générale.

- Procède à l'actualisation du budget général et des budgets auxiliaires, en fonction des facteurs endogènes et exogènes lorsque les prévisions initiales ne sont pas conformes à l'objectif.

5- Suivi du budget

a) En fonction des situations périodiques arrêtées, il constate les écarts entre les budgets arrêtés et les réalisations correspondantes, les analyse en collaboration avec les responsables des unités, et propose les actions correctrices envisageables, pour rectifier les tendances défavorables ou améliorer les résultats et en informe la direction générale.

b) Participe aux réunions budgétaires, là où sont examinés les résultats comparés aux prévisions.

C- Etudes économiques et travaux de synthèse

Les études économiques et les travaux de synthèse que le contrôleur de gestion mène, aboutissent à des conclusions orientées vers une plus grande efficacité, une meilleure rentabilité et des gains de productivité.

1- Analyse de synthèse

a- Tableaux de bord

Il élabore les tableaux de bord de l'entreprise, les diffuse aux responsables intéressés. Attire l'attention de la direction générale sur les ratios imposés par la réglementation, et les examine.

b- Suivi des activités

Suit les activités par des contrôles globaux et indiciaires. Il recherche avec les services, les évolutions défavorables constatées, les explique et transmet périodiquement les rapports à sa hiérarchie.

2- Analyses économiques

a- Les études

Réalise des études économiques particulières, tels que l'étude de la rentabilité de nouveaux investissements (ouverture de point de vente par exemple) ; le développement d'un secteur d'activité ou le lancement de nouveaux produits.

b- Les marges

Il fournit périodiquement à la direction commerciale et aux autres unités concernées, les marges dégagées, par leur comptes d'exploitation et l'analyse de la rentabilité qui en découle.

D- Rôle de conseil

Sa mission est aussi orientée vers l'assistance et le conseil de la direction générale et des autres responsables.

1- A la direction générale

- Il intervient et assiste la direction générale dans toutes les phases du processus de contrôle de gestion.

- Il donne son avis sur la politique à suivre par l'entreprise, dans le domaine du personnel, en matière commerciale et d'investissement.

- Il organise les comités de contrôle et son avis y est prépondérant.

2- Aux responsables dirigeants

- Il aide les responsables lors de la formulation de leur objectifs.

- A chaque responsable, il apporte son aide pour formuler les hypothèses et pour calculer les éléments des budgets.

- Il participe à l'explication des défaillances et conseille éventuellement les responsables opérationnels chargés de prendre les mesures correctrices.

E- Qualités du contrôleur de gestion

La réussite du système de contrôle de gestion dépend, en plus des procédures écrites, des qualités qui se trouvent en la personne du contrôleur de gestion.

Du fait qu'il soit confronté dans la vie de tous les jours à des comportements d'hommes, à des motivations très diverses, et à des réactions imprévues qui ne sont pas toujours tentées de se remettre en question ; il doit faire preuve de psychologie, écouter, réfléchir, persuader et convaincre. Il doit concilier les techniques avec la cellule élémentaire de l'entreprise qui est l'homme.

1- Qualités liées à la fonction

a- Qualités techniques

- Il doit connaître les techniques avec lesquelles il bâtit les outils de contrôle de gestion (comptabilité, informatique, organisation, contrôle budgétaire) et maîtriser naturellement les procédés et les produits de l'entreprise.

- Posséder une vaste culture de gestion, pour pouvoir comprendre aussi bien les difficultés que rencontre un chef de production, que les exigences du responsable de la trésorerie par exemple.

- Avoir un esprit d'analyse et de synthèse.

- Etre doté d'une capacité à la formation, au dialogue et à la sensibilisation.

b- Qualités de dynamisme et d'organisation

- Rigueur
- Mobilité
- Initiative
- Ambition ou désir d'évoluer
- Intuition
- Esprit de création
- Sens des responsabilités
- Pragmatisme
- Goût de l'effort
- Grande puissance de travail

2- Qualités psychologiques et humaines

a- Qualités psychologiques

- Rigueur morale
- Ténacité
- Forte personnalité
- Volonté d'assistance et de développement
- Esprit de finesse et de géométrie
- Loyauté
- Objectivité
- Esprit d'imagination et de bon sens
- Capacité de persuasion
- Intégrité
- Honnêteté.

b- Qualités liées aux relations humaines

En tant que responsable fonctionnel, il doit recueillir des informations et conseiller les responsables opérationnels. Le contrôleur de gestion ou conseiller de gestion ne peut manquer de posséder.

- Du tact
- Le contact facile
- De la souplesse
  - autonomie
  - aptitude au travail en équipe
  - adaptativité
  - diplomatie
  - disponibilité

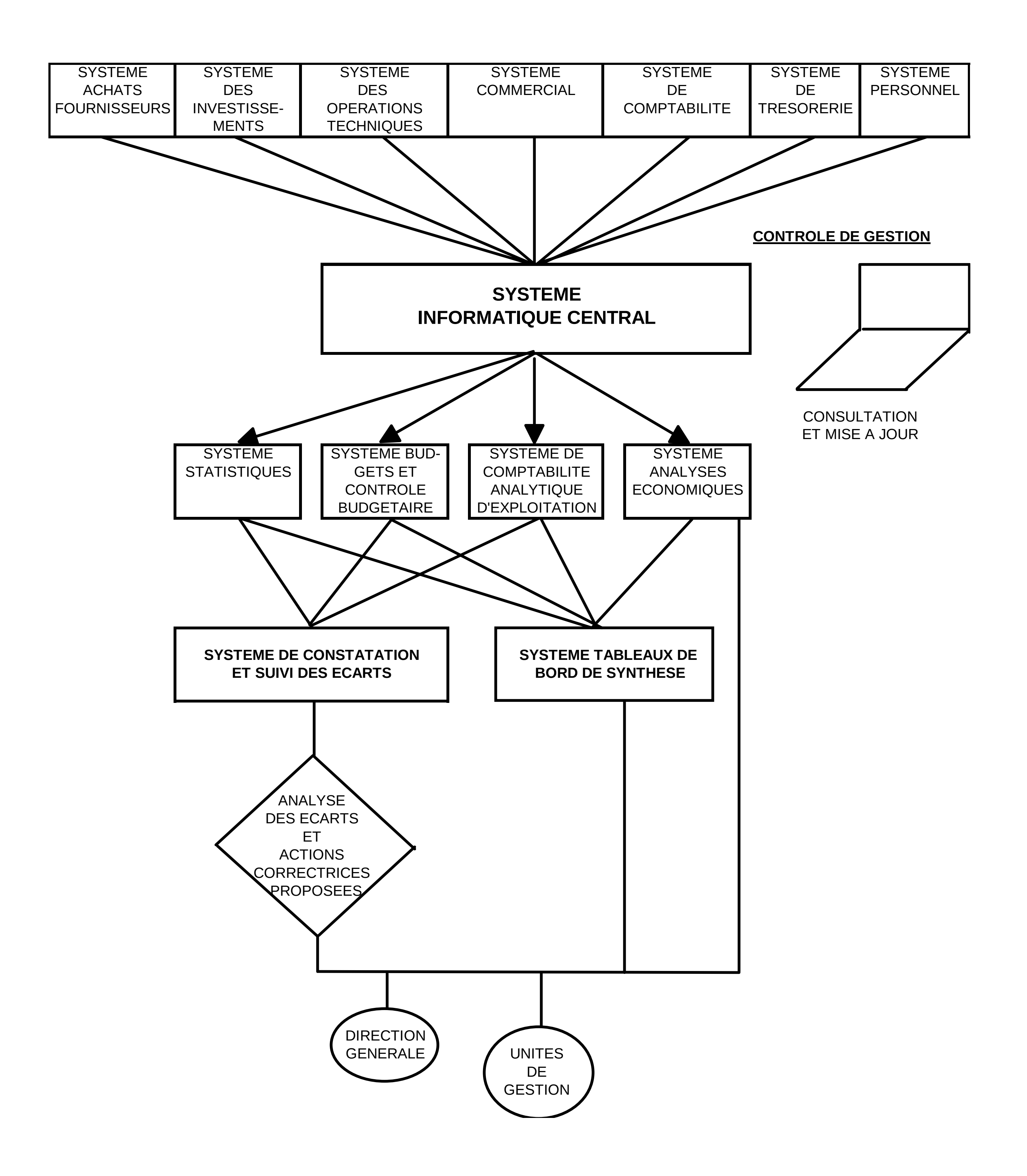
- Des qualités de communication
  - animation

- aptitude au dialogue et à la négociation

- capacité à expliquer, convaincre, et même... « capacité à faire vivre et parler les chiffres ».

Il doit aussi inspirer confiance par son intégrité, son honnêteté, sa compréhension de l'individu, et sa compétence.

IV- SCHEMA LOGIQUE DU CONTROLE DE GESTION



CHAPITRE II : MISE EN PLACE DU CONTROLE DE GESTION

SECTION I : UNE ORGANISATION PREALABLE ADAPTEE

I- L'ORGANIGRAMME

L'organigramme est un schéma de la structure, de ce que devrait être l'organisation des hommes dans l'entreprise. Il met en évidence ses différentes activités.

A- Caractéristiques

- Il doit être clair et porté à la connaissance de tous.

- Il représente l'organisation idéale voulue par l'entreprise pendant une période donnée.

- C'est un élément de la structure.

- Il comprend à la fois les divers organes ainsi que leurs relations respectives.

- Il fournit une image du fonctionnement de l'entreprise.

B- Rôle

Il permet ainsi

- De déterminer les responsabilités de chacun des organes qui prend des décisions et a le pouvoir de le faire. En effet on ne peut pas parler de responsabilité s'il n'existe pas de pouvoir associé.

- D'identifier les niveaux de responsabilité, tels que la direction générale, les divisions, les directions, les départements, les services et les sections.

- D'identifier les différents centres de responsabilités ou unités de gestion.

- De faire ressortir les liaisons hiérarchiques et fonctionnelles entre les différents niveaux de responsabilité.

C- Finalité

Il sert de support au découpage analytique de l'entreprise en centres de responsabilités et par conséquent à l'analyse des coûts et de la rentabilité.

La connaissance de la structure de l'entreprise permettra donc d'entamer une recherche systématique des délégations et de leur contenu.

Il indique vis à vis de qui chaque individu est responsable dans l'entreprise.
Et comme l'indique Monsieur Henri FAYOL « il attire l'attention sur les points faibles tels que des chevauchements de commandement, des fonctions sans titulaires, l'absence d'un chef unique, etc ».

N’est-ce pas un moyen de vérification de la structure et de l’organisation, un des impératifs du contrôle interne ?

D- Regroupement des fonctions dans l’organigramme

Les fonctions fondamentales qu’on peut rencontrer dans un organigramme d’une entreprise sont au nombre de trois :

- la fonction de production
- la fonction d’exploitation
- la fonction d’assistance

1- Fonction de production

Les services de cette fonction sont chargés de traiter matériellement les opérations initiées par le point de vente ou la production et les autres services, ou bien de compléter des opérations rentrant dans le circuit opératoire, pour sortir le produit fini.

2- Fonction d’exploitation

Elle s’exerce au niveau du point de vente ou de la production et dans certains services spécialisés du siège. Elle permet d’abord d’assurer les contacts et de maintenir les relations avec les clients. Elle les assiste et les conseille. Elle traite les opérations par eux confiées.

3- Fonction d’assistance

Cette fonction se trouve au service des deux précédentes pour fournir les moyens matériels ou les techniques spécialisées.

Trois formes d’assistance peuvent être distinguées.

- Assistance de moyens, tels que l’économat, le personnel, l’équipement et les services communs.

- Assistance d’idées, tels que les études, le marketing et les produits nouveaux.

- Assistance technique, tels que le contentieux, le juridique, la fiscalité, la planification, le contrôle de gestion et l’audit interne.

E- Présentation

Selon FAYOL, « on voit sur le tableau d'organisation l'ensemble du personnel, la constitution et les limites sociales de chaque service ; par qui chaque poste est occupé, les chefs auxquels un agent obéit et les subordonnés auxquels il commande ».

Sont donc présentés dans l'organigramme, l'effectif, la nature et la hiérarchie des fonctions.

1- Effectif

Effectif par fonction et effectif total de l'entreprise.

2- Nature et responsables des fonctions

On distingue deux catégories :

- les responsables fonctionnels dont l'activité n'est pas directement liée au cycle d'exploitation ;

- les responsables opérationnels dont l'activité l'est directement. Ils établissent les plans, prennent des décisions et sont jugés en fonction de celle-ci.

3- Hiérarchie

- Le nom du responsable de poste ainsi que son degré d'importance hiérarchique.

- Dénomination hiérarchique.

- Etages hiérarchiques et fonctionnels.

- Subdivisions hiérarchiques.

« Il faut constamment le mettre à jour. A cette condition, c'est un précieux instrument de direction », comme le note bien Monsieur Henri FAYOL, c'est-à-dire adapter la dynamique de la structure au fonctionnement de l'entreprise, et faire de l'organigramme un outil de décision permanent de maîtrise de la hiérarchie et des fonctions.

II - AUTORITE ET RESPONSABILITE

En vue d'atteindre ses objectifs à court et long terme, l'entreprise dans son fonctionnement suppose l'existence d'un « centre d'impulsion » dont l'influx se transmet régulièrement et harmonieusement à ses différents organismes. La direction générale constitue la source de l'influx moteur. Son autorité est transmise sous forme de messages à ces organismes.

L'autorité est alors, comme l'avait analysé Henri FAYOL, « le droit de commander et le pouvoir de se faire obéir ». En effet, on ne peut pas concevoir d'autorité sans responsabilité.

La responsabilité est le corollaire de l'autorité, sa conséquence naturelle, sa contrepartie nécessaire. « Partout où une autorité s'exerce, une responsabilité prend naissance ».

A- Délégation de l'autorité

Elle est définie par un ensemble d'attributions précisant les responsabilités et les prérogatives du délégataire.

1- Nécessité d'une délégation de l'autorité

La direction générale de l'entreprise ne peut évidemment pas décider de tout par elle même. Elle est conduite de ce fait à confier une part de son autorité à un certain nombre de collaborateurs, qui procèdent à leur tour de la même manière vis à vis de leurs subordonnés.

De ce fait, l'autorité va conditionner les actions et le comportement de tout cadre dans l'entreprise. Elle est le fil commun qui relie les différentes unités de l'organisation, rendant ainsi possible, l'existence même de cette organisation et un travail collectif efficace de tout le personnel.

La délégation de l'autorité est donc nécessaire, chaque fois qu'un dirigeant doit se reposer sur un autre, pour que celui-ci d'aide à réaliser un objectif.

2- Sens de l'autorité

D'habitude, on considère que la délégation de l'autorité va d'un niveau supérieur à un niveau inférieur, néanmoins, elle peut s'exercer d'un niveau inférieur à un niveau supérieur, ou entre deux niveaux situés sur le même plan. En d'autres termes, elle peut être descendante, ascendante ou latérale.

3- Raisons de l'existence d'une délégation

Partisan éminent de la délégation, ANDREW CARNEGIE a fait cette déclaration pertinente : « quand un homme se rend compte qu'il peut faire appel à d'autres hommes pour l'aider à faire un travail et à le faire mieux qu'il ne le ferait s'il l'entreprenait seul, il a franchi une grande étape de sa vie ».

Trois raisons fondamentales rendent la délégation nécessaire pour un dirigeant :

- Un dirigeant est chargé de plus de travail qu'une personne ne peut accomplir à elle seule ; ce qui pose la question de la mesure dans lequelle l'autorité devrait être déléguée.

- La délégation de l'autorité est un élément important dans la formation des subordonnées. En effet, tous les avantages de la formation destinés au cadre n'ont plus de sens si l'on négligeait de déléguer l'autorité.
- Les dirigeants peuvent quitter une organisation pour des raisons de promotion, de maladie, de départ volontaire ou de voyages d'affaires. D'autres doivent avoir la compétence pour pouvoir prendre la relève dans le cas où le besoin se fait sentir. « Les hommes passent, l'organisation reste ».

4- Limites de l'autorité

La délégation de l'autorité peut être orale, mais elle doit de préférence être toujours écrite. Ce qui implique une délimitation précise du domaine dans lequel elle est exercée, et une détermination nette du genre de décisions que le délégataire est habilité à prendre.

La délégation d'autorité confère à son titulaire une responsabilité entière vis à vis de l'autorité délégante, aussi bien en ce qui concerne la prise de décision que le contrôle de son exécution. Mais cette dernière reste dans tous les cas responsable des décisions prises par le délégataire, car « l'autorité se délègue et non la responsabilité ».

B- Les différentes catégories d'autorité

1- L'autorité hiérarchique

Elle est déléguée par la direction générale à certaines personnes, et est confiée au chef de l'organisme qui le groupe. On parle dans ce cas d'une autorité hiérarchique sur un organisme.

Lorsque l'organisme commandé devient complexe, il est nommé organisme d'ensemble, son chef devra subdéléguer son autorité aux responsables des organismes qui dépendent de lui, et ainsi de proche en proche jusqu'au responsable des unités de base.
L'autorité hiérarchique relève des prérogatives du pouvoir exécutif, et s'exerce dans le domaine opérationnel, de « l'action ». Elle s'exprime par des ordres ou des directives concernant les activités à exercer ou les tâches à remplir. Un dirigeant doté de l'autorité hiérarchique est appelé chef hiérarchique ou supérieur hiérarchique.

2- L'autorité fonctionnelle

L'autorité déléguée à des unités est dite fonctionnelle. Elle est confiée à une personne qui reçoit « juridiction pour réglementer l'exercice d'un certain nombre d'activités, en principe homogènes et dont le groupement est dénommé fonction ».

L'autorité fonctionnelle ne peut pas prescrire des actions à exécuter. Elle définit les règles et procédures selon laquelles doit se dérouler l'action commandée par l'autorité hiérarchique.

Le délégataire de l'autorité fonctionnelle possède un pouvoir de réglementation et de contrôle sur l'ensemble des activités exercées dans l'entreprise et relevant de ses fonctions.

Pour s'acquitter convenablement de ses tâches, le responsable fonctionnel est amené de s'entourer de collaborateurs. Il constitue ainsi un organisme fonctionnel sur lequel il possède une autorité hiérarchique. On dit qu'il exerce son autorité hiérarchique dans le domaine fonctionnel.

L'autorité fonctionnelle est comparable au pouvoir législatif. Elle s'exerce sur les modalités de l'action ordonnée par l'autorité hiérarchique. Elle s'exprime par des consignes particulières ou des règlements généraux. Et comme l'a souligné JP. SIMERAY « c'est par l'autorité du savoir que s'impose la compétence fonctionnelle ».

3- Autorité du type état major

Le mot « état major » implique l'idée de soutien. Alors que le chef hiérarchique a une autorité directe sur d'autres individus et peut « donner l'ordre » d'utiliser telle ou telle idée, le membre d'un état major « vend » ses idées au personnel de la ligne hiérarchique.
Dans la plupart des entreprises, on utilise l'état major au besoin d'aider à traiter les difficultés posées par les détails des attributions, de situer les données exigées par les décideurs, et de fournir des conseils sur certains problèmes spécifiques de gestion, pour les amener à prendre des décisions en connaissance de cause.

Le dirigeant qui reçoit une autorité de type d'état major s'appelle d'habitude un dirigeant d'état major.

Quatre catégories d'état major peuvent être rencontrées :

- prestataires de services
- conseillé
- fonctionnel
- de contrôle

a- L'état major conseillé

Cette forme d'autorité consiste à fournir des conseils spécialisés aux dirigeants de la chaîne hiérarchique. Le dirigeant d'un état major conseillé étudie les problèmes, propose des suggestions et prépare des plans à leur intention, dans le but de les aider. Il a donc l'obligation de conseiller et de recommander.

b- L'état major prestataire de services

Dans ce cas, la relation entre les dirigeants hiérarchiques et les dirigeants d'état major, est fondée sur les prestations de services fournies par ces derniers et non sur les conseils donnés. Les unités prestataires de services consistent en des activités qui sont dissociées du travail effectué dans la chaîne hiérarchique.

A titre d'exemple, le directeur d'un point de vente qui possède une autorité hiérarchique, demande qu'un matériel soit acheté. Il initie l'activité de l'achat, mais sans l'acheter lui même. Le service des achats dispose de l'autorité d'un état major prestataire de services.

c- L'état major fonctionnel

Consiste à ce qu'une autorité normalement exercée par un dirigeant de la chaîne hiérarchique et qui concerne un domaine d'activité bien déterminé, soit déléguée à un autre dirigeant.

Pour des raisons de commodité et d'efficience directe, elle peut être attribuée à un dirigeant de la chaîne hiérarchique ou un dirigeant d'état major. Comme cette autorité est spécifique et ne concerne que certaines fonctions, on l'appelle autorité fonctionnelle.

d- L'état major de contrôle

Les chefs de certaines unités disposent d'une autorité d'état major, grâce à laquelle ils exercent un contrôle direct ou indirect sur d'autres unités dans la structure de l'organisation. On dit qu'ils ont l'autorité d'un état major de contrôle.

Ils exercent soit un contrôle direct en utilisant du personnel travaillant sous l'autorité des dirigeants hiérarchiques, soit un contrôle indirect en interprétant la politique à suivre ou en faisant respecter une procédure ou une réglementation.

III- DEFINITION DES POSTES

A- Raisons justifiant une définition des postes

« Administrer, c'est d'abord définir ». Cette phrase de CONFUCIUS implique entre autre, l'idée de définition des postes. Dès qu'une entreprise dépasse une taille minimale, elle devra être amenée à définir les tâches et attributions des différents cadres et employés. Cela pour permettre à chacun de connaître clairement et sans ambiguïté « qui fait quoi », « qui est responsable de quoi ».

1- Efficacité dans le travail

- Elle aide à ce que le travail soit accompli avec efficacité, du fait de la connaissance de la responsabilité. Elle contribue aussi au développement personnel de celui qui l'accepte.

- Minimise les manigances pour repousser le travail à quelqu'un d'autre.

- La plupart des personnes aiment bien se montrer à la hauteur des obligations de leurs postes de travail. Une personne, quand elle est tenue pour totalement responsable d'une tâche, donnera le meilleur d'elle même, et fera preuve de compétence et de capacité, dans l'accomplissement du travail qui lui est attribué.

2- Esprit d'initiative

Elle tend à développer l'esprit d'initiative, la capacité de faire preuve de ressources et de sérieux. En effet, un individu agirait au maximum de ses possibilités si on lui donnait, de façon clairement établie, la responsabilité d'achever une tâche bien définie.

3- Meilleure coordination et contrôle des tâches

Elle contribue à assurer au dirigeant une meilleure coordination des tâches et de contrôle dans l'accomplissement de sa fonction.

4- Meilleure localisation des compétences particulières

L'orsqu'on sait qui est responsable de quel travail et quand, il est plus facile de localiser rapidement et directement la personne qui convient à une tâche particulière. En outre, on peut identifier sans retard les domaines qui nécessitent une assistance ou une formation supplémentaire.

B- Comment définir les postes

Henri FAYOL préconise de « définir nettement les attributions ». En effet, « une imparfaite délimitation des services conduit à la dualité du commandement ».

1- Charte écrite

La définition des postes et des responsabilités est établie d'après une charte écrite définissant.

- la nature de la fonction qu'un membre de l'entreprise doit remplir ;
- les tâches que sa fonction représente ;
- la dépendance hiérarchique et les liaisons fonctionnelles ;
- les critères selon lesquels son travail sera apprécié ;
- les moyens dont il dispose ;
- la fréquence avec laquelle il doit rendre compte à ses supérieurs ;
- son profil.

Cependant, quelle que soit la forme de la définition du poste, elle doit soutenir certains éléments indispensables.

2- Eléments de la définition

a- La mission

Consiste à définir les missions et les tâches principales.

b- Liaisons hiérarchiques

Elle précisent

- de qui dépend le responsable du poste ;
- sous quelle forme il reçoit l'instruction ;
- quand devra-t-il rendre compte et avec quelle fréquence ;
- sur qui il a autorité.

c- Les liaisons fonctionnelles

Ce sont les différentes liaisons qui régissent les relations des membres de l'entreprise entre eux et avec l'extérieur. En effet, la personne qui tient un poste n'est pas isolée, elle est en rapport fréquent avec ceux qui l'environnent.

d- Les liaisons horizontales

Elles illustrent les rapports établis avec les personnes de même niveau hiérarchique, non pas pour assurer une fonction mais pour recevoir et donner une information.

e- Les critères d'appréciation

Ce sont des critères attribués lors de la réalisation d'une mission. Ils facilitent la mesure des performances de la personne concernée.

f- Les limites d'autorité

C'est à dire jusqu'où peut s'étendre l'autorité de la personne et quelles sont les attributions et relations qui échappent à cette autorité.

g- Le profil souhaitable

« L'homme qu'il faut à la place qu'il faut ». Tel est le principe. Pour cela, la définition du poste doit tenir compte de sa formation, de son expérience, des qualités morales et professionnelles par lui requises.

- L'âge .

- La formation scolaire et universitaire, culture générale, connaissances administratives et de gestion ainsi que le sens de la prévision, de l'établissement des programmes, de l'organisation, du commandement, de la coordination et du contrôle.
- Les qualités morales, telles que l'énergie, la fermeté, la fidélité, l'honnêteté et l'intégrité.

On demande à tous les employés quels que soient leurs rangs, de la discipline, du sérieux et du dévouement. L'initiative constitue aussi un élément précieux pour tous, mais d'autant plus utile que le rang est plus élevé. Quant à la fermeté ou sentiment de la mesure et au courage des responsabilités, ils deviennent plus importants au fur et à mesure qu'on s'élève

dans la hiérarchie. De là, on peut les placer en tête des qualités utiles réclamées des hauts responsables.

SECTION II : UN SYSTEME DE CONTROLE INTERNE BIEN ETABLI

« Le contrôle interne constitue l'ensemble des sécurités contribuant à la maîtrise de l'entreprise ».

Il a pour but, d'un côté, d'assurer la protection, la sauvegarde du patrimoine et la qualité de l'information ; de l'autre, l'application des instructions de la direction, et de favoriser l'amélioration des performances.

Il se manifeste par l'organisation, les méthodes de chacune des activités de l'entreprise pour maintenir sa pérennité ».

Cette définition reflète la conception actuelle la plus étendue, du fait que le contrôle interne exerce un effet de levier sur la productivité, qu'il doit participer à la maîtrise globale de l'entreprise, et tendre à développer ou maintenir les qualités d'une saine gestion.

Trois idées fondamentales peuvent être dégagées. Elles sont liées à l'organisation, au système d'information et à l'activité.

I- L'ORGANISATION

« On ne peut maîtriser que ce qui est organisé ». En effet, pour assurer une structure efficace - élément intimement lié au contrôle interne - il est indispensable de mettre en place une organisation adéquate. Celle-ci repose sur deux notions essentielles qui sont :

- le respect du principe de séparation des fonctions ;
- les procédures et méthodes.

II- RESPECT DU PRINCIPE DE SEPARATION DES FONCTIONS

La règle de séparation des fonctions a pour objectif d'éviter, que dans l'exercice d'une activité de l'entreprise, un même agent cumule les fonctions de décision, de détention matérielle des biens, d'information et de contrôle, ou même seulement deux d'entre elles. En effet, un tel cumul favorise les erreurs, les négligences, les fautes et leur dissimulation.
Les fonctions exercées au sein d'une entreprise peuvent être classées en quatre types :

- fonctions de décisions ou opérationnelles ;
- fonctions de détention des valeurs et des biens ;
- fonctions d'enregistrement ;
- fonctions de contrôle.

A- Fonctions de décision ou opérationnelles

On regroupe dans cette catégorie, les personnes qui ont dans l'entreprise le pouvoir de décider, de l'engager et qui effectuent des opérations sur son patrimoine.

Il s'agit notamment des services :

- achats ;
- commercial ;
- embauche du personnel ;
- trésorerie ;
- exploitation des points de vente.

B- Fonctions de détention des valeurs et des biens de l'entreprise

Ils consistent à ce que certains agents de l'entreprise détiennent des valeurs et des biens dont ils sont en quelque sorte les « gardiens ». D'autres, sans les avoir sous leur garde, y ont accès dans le cadre d'un processus opératoire.

C- Fonctions d'enregistrement

Consistent en l'enregistrement et la présentation valorisés des activités de l'entreprise ainsi que des mouvements de son patrimoine.

Elles regroupent les travaux de saisie et de traitement des informations :

- les services de la comptabilité générale et analytique d'exploitation ;
- les services de prévisions et budgets pour leur élaboration et leur mise en forme ;
- le service de suivi des risques ;
- le service de la paie ;
- le service des statistiques.

D- Fonctions de contrôle

Ont pour objectif de vérifier l'accomplissement correct des autres fonctions.

Le contrôle peut être appliqué à priori ou à posteriori et exercé également d'une façon interne ou externe.

De même, la fonction de contrôle peut être dépendante ou indépendante, publique ou privée. Elle doit être exercée avec une dose raisonnable d'indépendance.

Aucune personne ne devrait remplir plus d'une fonction essentielle dans l'entreprise. Un exemple frappant est celui du trésorier contrôleur de gestion .

III- PROCEDURES ET METHODES APPROPRIEES

Par méthodes et procédures, il faut entendre principalement :

- les consignes d'exécution des tâches ;
- les documents utilisés ;
- leur contenu ;
- leur diffusion ;

- leur conservation ;
- les autorisations et approbations ;
- la saisie et le traitement des informations.

Elles sont nécessaires à la vie de l'entreprise et à son contrôle.

A- But

La mise en place de ces procédures a pour but :

- d'assurer une mémorisation complète de la vie de l'entreprise ;
- de permettre le recoupement ainsi que le contrôle réciproque des tâches ;
- fournir les moyens pour détecter des situations anormales et le plus rapidement possible.

B- Différents cas de méthodes et procédures

On peut citer comme exemple les méthodes et procédures :

- administratives ;
- de comptabilité générale ;
- de comptabilité analytique ;
- des opérations de trésorerie ;
- budgétaires ;
- de contrôle de gestion ;
- d'audit interne ;
- d'inventaire permanent et physique ;
- de limitation d'accès aux biens et valeurs.

C- Nécessité d'instaurer des méthodes et procédures

Les codes de procédures constituent généralement un investissement lourd pour les entreprises, et certaines d'entre elles ont même renoncé à les mettre en place devant l'ampleur de la tâche. Chez d'autres, l'importance des instructions à l'usage des services d'exécution les rend inexploitables.

Pourtant pour « stabiliser le comportement humain » dans l'entreprise, elle doit se doter au minimum de procédures relativement simples, limitées aux éléments essentiels et adaptées aux utilisateurs.

Elles auraient davantage d'efficacité si elles figuraient dans les manuels d'instructions, sous forme de documents imprimés. Les développements du manuel doivent décrire les opérations au niveau du détail qui est utile à leur bonne application.

Les instructions doivent être :

- détaillées selon les circonstances et pertinentes ;

- claires et précises pour éviter les possibilités d'interprétations divergentes ;

- homogènes et en harmonie avec l'objectif recherché.

Le manuel de procédures subit l'évolution des besoins et des risques de l'entreprise. De ce fait, il doit être constamment mis à jour.

IV- MAITRISE DE L'ACTIVITE

A- Respect des politiques et instructions de la direction

Dans l'entreprise, la direction générale a pour rôle essentiel de rechercher et de définir les lignes de politique générale. La mise en oeuvre est réalisée par les responsables sous forme d'instructions, qui sont à suivre à tous les échelons.

1- Instructions données

Un ensemble de procédures écrites, à l'attention des différents membres du personnel constitue une « sécurité permanente ». Elles favorisent la transmission des instructions afin que celles-ci soient bien comprises et bien appliquées.

Les instructions sont communiquées sous diverses formes écrites ou verbales. Elles peuvent revêtir un caractère permanent, temporaire ou ponctuel.

2- Contrôle de l'application des instructions

Il convient donc de s'assurer dans un premier temps, par un contrôle à priori, que l'objectif des instructions est bien défini et qu'elles sont claires, appropriées et compréhensibles ; ensuite qu'elles sont adressées spécifiquement aux personnes habilitées et formées pour les interpréter correctement. En second lieu, par un contrôle à posteriori, le rédacteur de l'instruction doit s'assurer qu'elle est bien appliquée.

Il incombe en outre à la direction de l'entreprise d'adapter ses consignes à son style de gestion, et à l'opérationnel, d'effectuer son travail dans le cadre qui lui est imposé.

B- Protection et sauvegarde du patrimoine

Le « patrimoine », au sens strictement juridique du terme, représente l'ensemble des droits et obligations de l'entreprise. Sur le plan pratique, le contrôle interne comprend les biens, les hommes et les droits.

Dans son interprétation la plus large, il recouvre même les biens incorporels constatés ou latents (savoir faire, clientèle, brevets), et ses possibilités de ressources (notoriété, image de marque des clients et des tiers) voire ses gains potentiels.

1- La protection et la sauvegarde

La « protection » du patrimoine s'entend comme le fait de protéger, de défendre contre un agresseur, un danger...... D'après le dictionnaire Robert, elles est définie comme « l'action de favoriser la naissance ou le développement ».

La « sauvegarde » du patrimoine complète et prolonge la protection dans la mesure où elle vise plus précisément la conservation et la préservation à plus long terme.

Ainsi, avant de décider de l'acquisition d'un nouveau matériel, la direction examine les études préalables réalisées à sa demande, et selon une méthodologie clairement définie, qu'il s'agisse de choix du matériel, de la sélection du fournisseur ou du calcul de la rentabilité prévisionnelle de l'investissement envisagé (ouverture d'un point de vente par exemple).

Constituent également des éléments importants du contrôle interne, le fait de souscrire des contrats d'entretien ou des polices d'assurance, et examiner périodiquement leur bien fondé compte tenu des actifs à préserver.

2- Les différentes catégories de risques

L'entreprise est sujette à toutes sortes de risques pouvant résulter à la fois :

- des forces naturelles (tempête, foudre.... ou simplement usure) ;

- des forces humaines (opposition d'intérêts, progrès scientifique, environnement économique et politique) ;

- des imperfections (déficiences humaines, fatigue, méthodes et procédés inadaptés, perte et gaspillage).

Certes, la tempête et la foudre peuvent causer la destruction de bâtiments, de matériels ou de matières et entraîner l'arrêt des activités de l'entreprise.

Plus simplement, l'oubli, la fatigue, voire l'action volontaire, peuvent occasionner la dégradation du matériel de production indispensable.

Parfois même, les déficiences de la direction et de l'organisation, sont à l'origine d'une mauvaise utilisation des moyens matériels et humains.

Les cas de préjudices possibles sont très nombreux, par conséquent, l'objectif de protection et de sauvegarde du patrimoine est essentiel.

3- Exemples de procédures visant la protection et la sauvegarde du patrimoine

- Procédure d'autorisation, de justification et d'annulation évitant la prise en charge

des dépenses injustifiées ou des doubles paiements ;

- Procédure de vérification de la solvabilité, d'autorisation, de preuve concernant la remise des marchandises et de suivi rapide du recouvrement des créances ;

- Procédure de couverture d'assurance ;

- Procédure de maintenance préventive systématique ;

- Procédure de stockage, de gardiennage, de suivi et de contrôle des mouvements de biens ;

- Procédure de limitation d'accès aux biens ;

- Moyens matériels de protection physique : magasins, portes, barrières, coffres, dispositifs antivol et dispositifs anti-incendie ;

- Procédure d'inventaire permanent et d'inventaire physique ;

- Comptabilité générale complète, sincère, régulière et constamment à jour.

C- Personnel qualifié

La qualification du personnel est très importante puisque, de sa capacité, de son expérience, de sa moralité et de son enthousiasme dépend l'efficacité du contrôle interne et, d'une manière générale, le succès de l'entreprise.

L'emploi efficace de ce personnel implique que le plus grand soin soit apporté à sa sélection, à sa formation ou à l'actualisation de ses connaissances, afin qu'il puisse assurer correctement sa tâche.

1- Sélection

a- Curriculum vitae

Il doit être demandé aux personnes qui sollicitent un emploi, d'établir un curriculum vitae récapitulant la formation scolaire et universitaire, les précédents emplois et leur durée.

b- Embauche

Le choix du personnel, son intégration et la gestion de son évolution nécessitent le plus grand soin.

A l'embauche, le profil du poste doit être défini de façon aussi précise que possible. Il faut enquêter sur la moralité de la personne en plus de ses activités, et étudier sa carrière.

Sans négliger des diplômes et aptitudes intrinsèques, la bonne moralité et l’attachement à l’entreprise sont des facteurs importants, qui conditionnent les efforts fournis et favorisent l’autocensure, contre les tentations de fraudes et les négligences.

En cours de carrière, l’entreprise doit s’enquérir de l’évolution relative à la moralité de son personnel.

Il va de soi que les sécurités mises en oeuvre doivent être d’autant plus grandes que les responsabilités sont importantes. Aussi les postes névralgiques nécessitent-ils une enquête de moralité périodique sur les personnes qui les tiennent.

2- Qualités du personnel

La compétence, la qualification, la moralité et l’engagement du personnel revêtent une importance capitale et déterminante pour l’efficacité du contrôle interne, et d’une façon générale, pour les performances de l’entreprise.

La compétence exige la conjugaison de cinq qualités essentielles :

- Aptitude : savoir faire
- Attitude : rigueur
- Capacité : ordonnancement
- Faculté : anticipation et prévention
- Efficacité : Auto-contrôle, supervision et suivi.

3- Gestion des ressources humaines

Une bonne gestion des ressources humaines doit :

- viser à renforcer l’attachement du personnel à l’entreprise ;
- reposer sur une politique de rémunération avantageuse ;
- assurer une bonne communication au sein de l’entreprise. Dans ce sens, l’instauration d’un esprit d’équipe et la pratique du travail en équipe, réalisent un meilleur épanouissement de chacun et une plus grande efficacité de l’ensemble.

La direction générale doit oeuvrer pour unir son personnel. En effet, comme le précise Henri FAYOL « Diviser les forces ennemis pour les affaiblir est habile, mais diviser ses troupes est une lourde faute contre l’entreprise ».

Enfin, les aptitudes professionnelles doivent être entretenues et améliorées par la formation professionnelle.

SECTION III : LE SYSTEME D’INFORMATION DE GESTION

« Gérer, c'est décider en fonction des informations collectées ». La qualité de la décision est, dès lors, fonction de la qualité de l'information qui lui sert de base.

I- DEFINITIONS ET FINALITES LIEES AU SYSTEME D'INFORMATION

A- Définition du système d'information

1- H.C Lucas

Le système d'information constitue l'ensemble des procédures organisées, qui permettent de fournir l'information nécessaire à la prise de décision et / ou au contrôle de l'organisation.

2- C. Dumoulin

Le système d'information est un ensemble des informations circulant dans l'entreprise, ainsi que les procédures de traitement et les moyens octroyés à ces traitements.

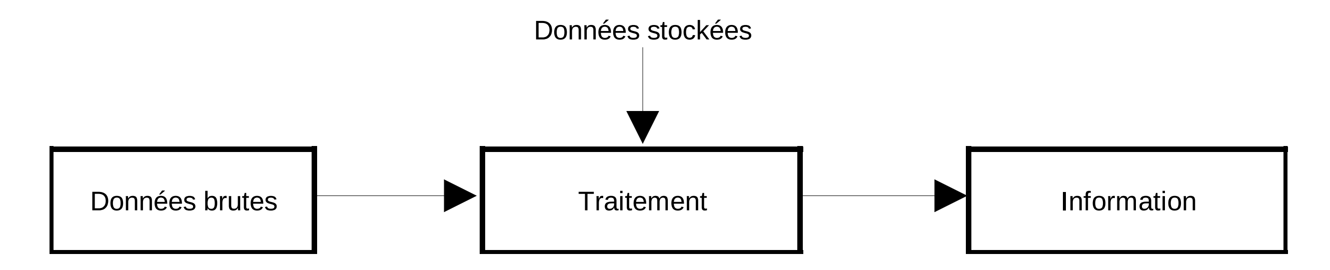
B- Définition de l'information

1- Mc Kay

Définit l'information comme une connaissance qui change la présentation actuelle d'une entité (quelconque).

2- Davis

L'information représente les données transformées sous une forme significative pour la personne qui les reçoit : elle a une valeur pour ses décisions et ses actions.



C- Finalités du système d'information de gestion

Face aux besoins d'information inhérent au fonctionnement de l'entreprise J.L Peaucelle identifie **trois finalités** essentielles d'un système d'information.

- Coordination : le système d'information qui produit l'information aux différentes unités de l'entreprise doit permettre la coordination de leurs actions.

- Contrôle : le système d'information doit permettre de suivre les actions présentés.

- **Décision :** le système d'information traite les données prévisionnelles pour aider à préparer le futur.

Ces trois qualificatifs s'appliquent tout à fait au contrôle de gestion, qui doit être un système d'information représentant le fonctionnement de l'entreprise pour contrôler, pour coordonner et pour aider à la prise de décision.

II- CARACTERISTIQUES DU SYSTEME D'INFORMATION

A- Système d'information de qualité

1- Traitement des opérations

Pour assurer une information de qualité, qu'elle soit comptable, opérationnelle ou générale, le système d'information doit présenter certaines caractéristiques.

- Autorisation des opérations et vérification de l'information correspondante ;

- Leur enregistrement à la source, dans les délais les plus brefs ;

- Leur regroupement par catégorie homogène à chaque étape de traitement ou de conversion

- Respect des normes comptables généralement admises et les règles internes de l'entreprise pour leur présentation ;

- Leur diffusion, aux personnes censées entreprendre une action ou contrôler sa validité dans les délais minimums.

2- Qualités d'un système d'information

Les Qualités d'un « bon » système d'information, c'est-à-dire opérationnel pour la prise de décision sont obtenus lorsque :

- le système d'information permet de
    - connaître le présent
    - prévoir
    - comprendre
    - informer rapidement

- Le système d'information doit être
    - adapté à la nature de l'organisation (taille, structure,....)
    - efficace (rapport qualité / coût)

B- Les caractères de l'information

1- Nature des informations

a- Informations comptables et financières

- Etats financiers (bilan, état de résultat, état des flux de trésorerie, notes aux états financiers) ;

- résultats ;

- structure du capital ;

- situation des comptes clients ;

- informations à caractère fiscaux ;

- états périodiques des revenus et des charges, globalement pour l'entreprise et par centre de profits ;

- compte d'exploitation analytique par centre de profits et global pour toute l'entreprise ;

- information sur les coûts des produits et services ;

- charges de structure ;

- ratios de structure financière et de productivité.

b- Informations administratives

- Structure de l'effectif en personnel

- Taux d'encadrement

- Pyramide des âges

- Taux d'absentéisme

- Masse salariale

- Maintenance du matériel

- Etat d'achèvement des investissements

c- Informations techniques

- Volume des produits fabriqués

- Volume des services réalisés

- Valeur des produits fabriqués

- Les prix du marché

- Volume d'affaires réalisé

d- Informations commerciales

- Volume des transactions par secteur d'activité ou segment de clientèle ;

- Nombre de clients par catégorie ;

- Nombre d'opérations traitées ;

- Volume des prestations de services et des ventes de marchandises ou de produit finis.

2- Caractéristiques

Elle permettent de définir l'information et d'en évaluer la qualité, c'est-à-dire le coût de l'utilité.

a- Forme

- Quantité globale de l'information
- Intelligibilité : facilité de compréhension
- Pertinence : utilité par rapport au besoin
- Fiabilité : quelle assurance de validité ?

b- Délais

- Age : de quand date l'information ?
- Durée de vie : temps de fiabilité et de pertinence.
- Vitesse d'accès / réponse : temps pour obtenir l'information.

c- Lieux

- Conditions physiques d'accès : mode technique d'utilisation.
- Condition juridique d'accès : accès pour tous ou réservé à certains.

d- Contenu

- Contenu selectif : ce que l'on retient de l'information.
- Contenu structuré : comment l'information est décomposée et structurée.
- Contenu métrique : quel est le degré de précision nécessaire de l'information ?

La valeur de l'information dépend donc de ces paramètres pondérés différemment selon les besoins de l'utilisateur et les spécificités du contexte.

III- LA FONCTION DU SYSTEME D'INFORMATION

La fonction première d'un système d'information est donc de produire l'information. Le tableau de Dumoulin permet de situer la place du contrôle de gestion.

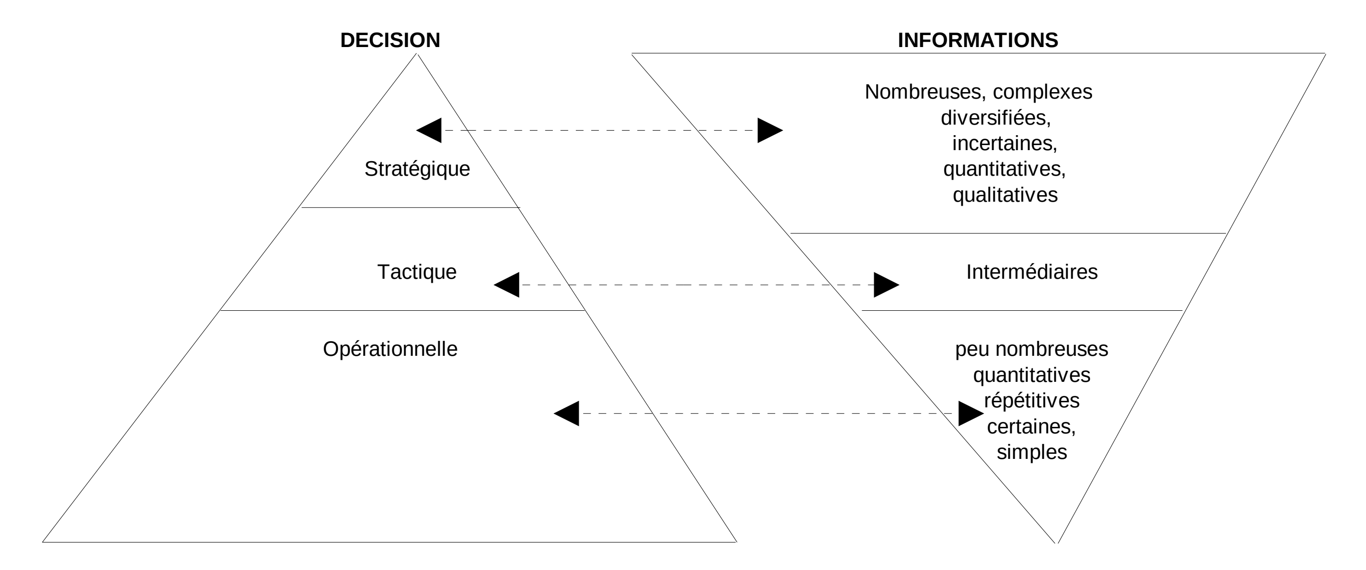
		Exemples de tâches correspondantes	Types de services actuellement en charge de la fonction
Fonction principale : production de l'information	• Ecoute : - externe - Interne	- Analyse de l'information générale, économique, professionnelle - Veille stratégique - Information de gestion	- Economique - Des études - Information, communication - Du personnel - Marketing -**Contrôle de gestion**
	• Expression	- Codage - Formalisation de la communication interne et externe - Structuration des langages (culture de l'organisation)	- Communication - Personnel - **Contrôle de gestion** - Marketing
	• Mémorisation : - des données - des programmes	- Aménagement de la mémothèque et de ses accès	- Informatique - Autres départements (archivages)
	• Organisation (structuration - coordination)	- Compression des données - Etablissement des procédures - Liaison information / tâche - Aménagement de l'apprentissage - Formation	- Organisation - **Contrôle de gestion** - Formation

SECTION IV : LE CONTROLE DE GESTION UN SYSTEME D'INFORMATION POUR LE SYSTEME DE DECISION

I- RELATIONS ENTRE LE SYSTEME DECISIONNEL ET LE SYSTEME INFORMATIONNEL

L'analyse du processus décisionnel met en évidence l'omniprésence et l'importance des tous les systèmes d'information qui sont des outils d'aide à la décision.

Les interactions entre le système décisionnel et le système informationnel peuvent être représentées en tenant compte des spécificités des trois niveaux de décision.



II- PLACE DU CONTROLE DE GESTION, SYSTEME D'INFORMATION POUR LE SYSTEME DE DECISION

A- Le système d'information « contrôle de gestion »

Les traitements du contrôle de gestion avec ses imputs, ses outputs et la transformation effectuée permettent d'obtenir :

1- En entrée

Les charges et les produits de la comptabilité générale ainsi que les autres données de la comptabilité analytique ; les flux financiers externes et les flux internes constituent les entrées du système d'information.

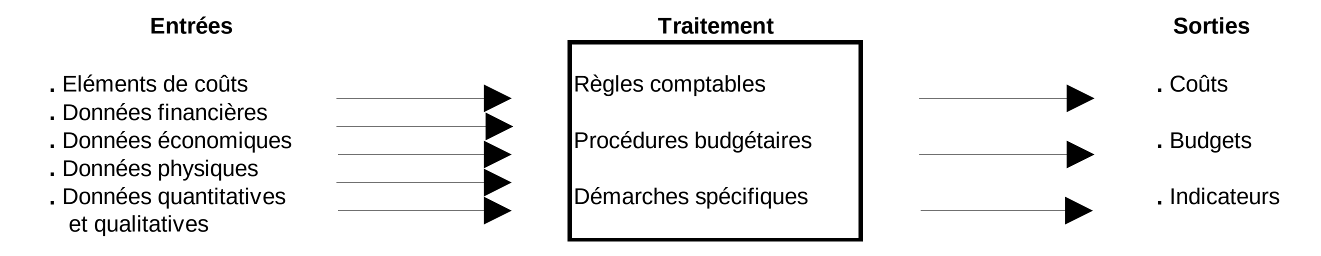
2- Traitement

Les procédures comptables, l'établissement des budgets, le calcul des coûts et des écarts, sont les traitement de ce système d'information.

3- En sortie

Sont produits

- les budgets
- les plans
- les coûts
- les écarts entre les prévisions et les réalisations



Les interactions entre le système d'information et le système de décision sont très liées. Le contrôle de gestion comme le système d'information, influence donc les décisions tactiques et stratégiques de l'entreprises.

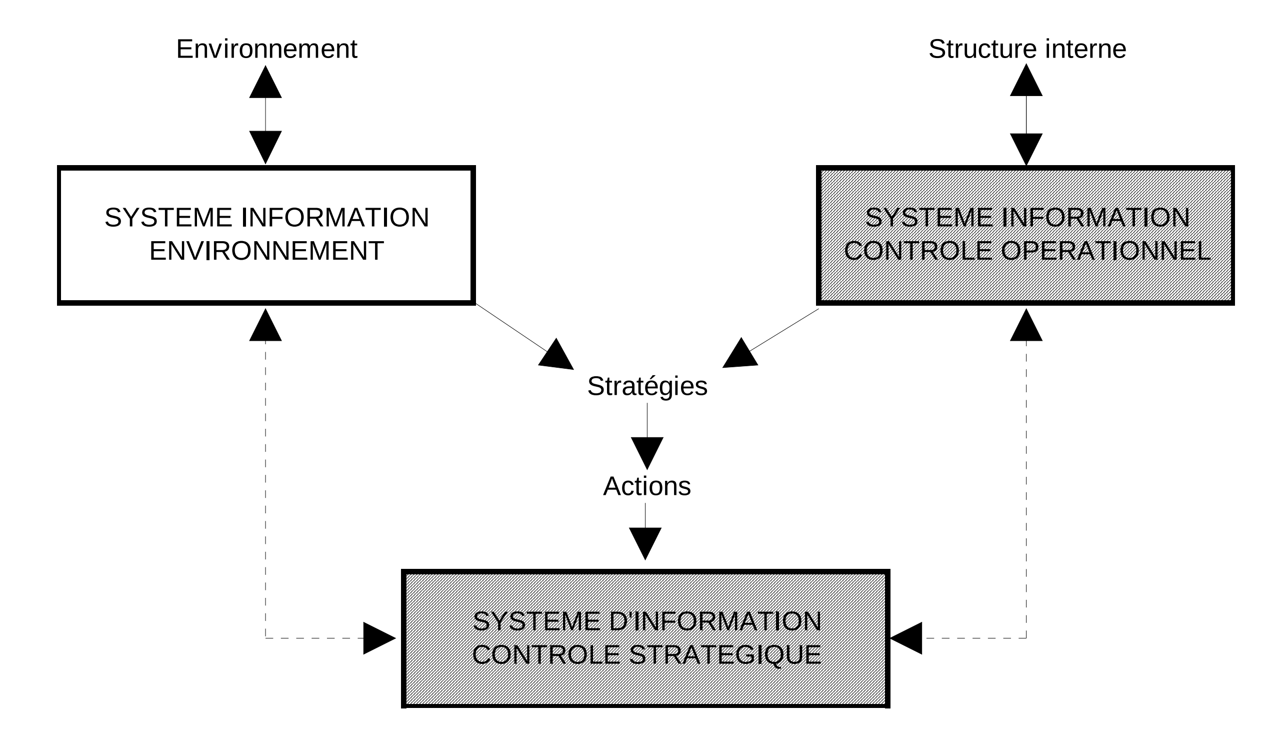
B- Place du contrôle de gestion dans le système d'information de l'entreprise

Plusieurs systèmes d'informations interviennent pour les prises de décision. Il est possible d'identifier trois principaux :

- le système d'information pour l'environnement ;
- le système d'information contrôle de l'opérationnel ;
- le système d'information contrôle stratégique.

Le contrôle de gestion apparaît de manière prédominante dans les deux derniers systèmes.

Leur intégration peut être représentée dans le schéma suivant :



SECTION V : LE SYSTEME DE CONTROLE DE GESTION BASE SUR UN DECOUPAGE DE L'ENTREPRISE EN CENTRES DE RESPONSABILITES

Dans le cas où la direction générale veut, que le contrôle de gestion réponde, avec le plus d'efficacité possible, à l'objectif de maîtrise de l'environnement et de l'entreprise, il lui est

recommandé de disposer d'instruments, destinés à apprécier les performances des gestionnaires responsables.

Pour cela, un découpage par centres de responsabilités permet d'atteindre ce but. Et comme le précise le plan comptable français de 1982, « Chaque grande décision constitue normalement un centre de responsabilité... ».

En effet, la responsabilité spécifique de contrôleur de gestion est de définir, en accord avec la directeur général, les centres de responsabilités dans l'entreprise au sein de la structure.

Le découpage en centres de responsabilités a pour objectif, d'identifier les décisions que chacun a autorité de prendre, et les conséquences qu'elles entraînent sur les coûts, le chiffre d'affaires et les actifs de l'entreprise.

I- QU'EST CE QU'UN CENTRE DE RESPONSABILITE ?

A- Définition

Le centre de responsabilité ou « unité de gestion », peut être défini comme un groupement organique qui contrôle ses objectifs et ses moyens, de même que ses coûts et ses recettes. Il se trouve placé sous la responsabilité d'une seule personne.

B- Caractéristiques

- C'est un sous-ensemble de l'entreprise correspondant à un service, un département, un point de vente, une division ou une direction.

- Il reçoit une autorité déléguée pour engager des moyens humains, matériels et financiers, dans le cadre d'un plan d'action. Cette autorité déléguée est utilisée pour atteindre un objectif spécifique.

- Il dispose d'abord d'un budget, qui reflète au niveau financier le plan d'action, et qu'il va mettre en oeuvre pour atteindre son objectif, puis de rapports périodiques qui lui permettent de suivre ses réalisations en comparaison avec le budget.

Les centres de responsabilités adaptés à l'activité de l'entreprise, peuvent être des centres des coûts et des centres de profits.

II- LES CENTRES DE COUTS

Chaque centre de coûts doit correspondre à une entité concourant à la réalisation d'une ou plusieurs opérations déterminées, et auquel on ne peut pas relier une recette.

A- Qu'est ce qu'un centre de coûts ?

1- Ensemble de coûts

Le centre de coûts est défini comme étant une unité, qui permet de regrouper des coûts, représentant un certain caractère d'homogénéité ; par rapport aux différentes activités de l'entreprise.

2- Délégation d'autorité

Un centre de coûts doit correspondre à une réelle délégation d'autorité, une autonomie de décision ou d'action, et une réelle marge de manoeuvre du responsable opérationnel. D'où l'intérêt d'un objectif annuel et d'un budget.

3- Prestataire de services

Indépendamment de l'aspect connaissance et contrôle des coûts des services, le centre de coûts est placé dans une position de prestataire de services, ce qui l'amène à se mettre en concurrence avec l'extérieur, et cela lui permet aussi en tant que gestionnaire, de suivre l'évolution de son coût, de la même façon qu'on suit le coût d'un produit.

Les coûts regroupés dans ce centre, seront ventilés suivant un critère unique, appelé coût des prestations fournies.

B- Champ d'action

1- Rôle

Le centre de coûts se trouve dôté d'un double rôle :

- Servir de moyen comptable pour le calcul des coûts de revient.
- Servir de moyen au contrôle de gestion, en lui facilitant l'identification des responsabilités à base de données chiffrées.

2- Caractéristiques

Il doit répondre aux caractéristiques suivantes :

- Etre placé sous l'autorité d'un seul responsable, et géré d'une façon autonome.
- L'activité du centre concerné doit être suffisamment identifiée, pour éviter les chevauchements et assurer son autonomie.
- Avoir la possibilité d'inventorier d'une manière précise et exhaustive, les prestations par lui produites.

- Avoir la possibilité de quantifier par le biais d'unités d'affectation appelées généralement des unités d'oeuvre, les prestations à facturer aux autres centres de coûts et / ou de profits.

3- Mesure de l'efficacité

Par l'intermédiaire de centre de coûts, on cherche à mesurer son efficacité, qui s'apprécie principalement, par la capacité de refacturer des coûts à d'autres centres. Cette refacturation contribue à l'établissement des coûts de revient par opération, mais ne constitue pas en soi le seul critère de jugement du centre.

4- Appréciation de responsabilité

Le responsable du centre de coûts est jugé, sur la relation qui existe entre l'ensemble des prestations qu'il fournit et les dépenses qu'il engage. C'est davantage l'évolution de ses services, qui permet de juger la bonne gestion d'un centre de coûts, plutôt que le niveau de coûts constaté à un instant donné. Cette évolution est globale. Elle prend en compte autant les caractéristiques qualitatives des prestations (complexité, rapidité, fiabilité), que les caractéristiques quantifiables des coûts.

5- Contrôle

Pour un centre de coûts il existe, soit un contrôle global de l'ensemble des prestations et de l'ensemble des coûts, soit un contrôle spécifique comparant le coût réel d'une catégorie d'opérations ou de prestations, avec le coût standard unitaire multiplié par le nombre d'opérations, ou prestations réalisées.

6- Participation au processus de production

Les centres de coûts ne sont pas des centres qui coûtent, à opposer aux centres de profits qui rapportent, mais des centres productifs, qui participent au processus de production de l'entreprise. Ils constituent donc des centres de production, évalués selon des critères quantitatifs et qualitatifs prédéterminés pour chacun d'entre eux.

III- LES CENTRES DE PROFITS

Les centres de profits sont ceux auxquels peuvent être imputées directement des recettes. Certains coûts peuvent par ailleurs être refacturés.

A- Définition

Le centre de profits peut être défini, comme étant une unité économique dont on peut mesurer les marges et les résultats qu'il dégage. On peut lui rattacher des produits ou recettes provenant des clients. Il supporte des charges directes qui lui sont propres, ainsi que les coûts des prestations refacturées par les centres de coûts.

Un centre de profits a donc pour objectif de générer un profit ; ce qui implique qu'il ait la maîtrise de ses coûts et de son chiffre d'affaires.

Dans l'entreprise, l'exemple typique d'un centre de profits est le point de vente.

Il se trouve placé sous la responsabilité d'une seule personne.

B- Appréciation des performances

Le jugement porté sur la performance d'un centre de profits, s'effectue autant sur son évolution que sur son niveau de contribution, au résultat global de l'entreprise à un moment donné.

En effet, si pour certaines opérations, la plupart des coûts directs engagés par un centre de profits peuvent être identifiables, et si les règles de refacturation tendent à rapprocher dépenses et recettes, il ne faut pas parler de résultat financier au sens direct, comme pour une entité économique indépendante.

Ainsi, le découpage en centres de profits permet la mesure de la performance de l'unité, la mesure de sa contribution à la couverture des charges de structure générale de l'entreprise, et enfin à l'analyse de la rentabilité par opération. Dans ce cas, il faut dire que la notion de centre de profits ne rejoint pas de façon immédiate la notion de centre générateur de résultats parfaitement autonome. Il en découle que les centres de profits sont donc des centres qui, au même titre que les centres de coûts, participent au processus global de production de l'entreprise.

C- Appréciation de l'activité

Le centre de profits est jugé aussi sur son niveau d'activité, de coût, de résultat, et donc sur sa capacité à générer une contribution pour la couverture des charges de structure centrale, et aussi sur sa capacité à faire évoluer positivement cette contribution.

Sa vocation est de trouver l'équilibre optimum entre le chiffre d'affaires et les coûts. On attend de lui qu'il explore toutes les voies possibles d'action.

- Augmenter son chiffre d'affaires en maintenant ses coûts constants, ou au moins, en ayant une progression moindre de ses coûts que de son chiffre d'affaires.

- Réduire ses coûts avec le maintien de son chiffre d'affaires, ou au moins les réduire dans une proportion supérieure à la réduction de son chiffre d'affaires. A titre d'exemple, éliminer les produits non rentables ou supprimer certaines activités.

L'ensemble des centres de coûts et des centres de profits, doivent décrire exhaustivement l'organigramme de l'entreprise, concourir à toutes ses fonctions et épouser ainsi son organisation générale.

IV- MAITRISE DES ELEMENTS D'EXPLOITATION

Après avoir défini les notions de centres de responsabilités, il faut pouvoir répondre à la question : « Responsable de quoi ? ». En fait, il est responsable d'atteindre son objectif en utilisant les moyens mis à sa disposition, en hommes, matériels et argent.

Il doit donc agir sur tous les éléments de son chiffre d'affaires, de ses coûts, et de ses actifs qui sont « maîtrisables » ou « contrôlables » par lui. Ce sont ces éléments qui constituent son budget, et qui apparaissent dans le suivi des réalisations.

A- Les coûts maîtrisables

En pratique, le concept « maîtrisable » se définit par rapport à deux critères. D'abord, le centre de responsabilité peut agir sur le montant de son coût, son chiffre d'affaires et son actif d'une manière prédominante. Ensuite, cette action se manifeste dans une période de temps donnée, généralement l'année.

Les coûts sont constitués par les différentes charges, imputables directement ou répartissables, entre les centres de coûts et de profits, et que l'unité en contrôle l'affectation et l'utilisation.

Un coût est contrôlable si une personne est susceptible d'en influencer le montant, et sur lequel elle exerce une action directe.

Tout coût contrôlable à un niveau ou à un autre, doit attribuer la responsabilité de son contrôle à une personne, lorsqu'elle paraît apte à agir sur ses composantes.

Les coûts maîtrisables concernent, aussi bien les centres de coûts que les centres de profits.
Par ailleurs, les coûts non contrôlables, sont des coûts non maîtrisables par le responsable, et ne peuvent donc pas servir comme élément d'appréciation de sa gestion.

B- Les produits maîtrisables

Ce sont les produits dont l'unité possède la maîtrise, pour pouvoir agir directement dans le cadre de son exploitation. Ils sont imputables à celle ci et saisis dans sa comptabilité d'une manière directe.

CHAPITRE III : LA COMPTABILITE ANALYTIQUE ET LE CALCUL DES COUTS

Pour piloter et prendre des décisions de court et long terme, le gestionnaire élabore et utilise des outils d'aide à la décision. Dans le très nombreux cas, il fonde ses décisions sur des démarches d'analyse des coûts. La pertinence de ses choix dépend de la nature et de la qualité des coûts envisagés.

SECTION I : LES COUTS

I - DEFINITION ET CARACTERISTIQUES DES COUTS

A- Définition des coûts

Le plan comptable français définit un coût comme « la somme des charges relatives à un élément défini au sein du réseau comptable ». Il est propre à l'entreprise qui le calcule.

B- Caractéristiques d'un coût

Trois dimensions sont nécessaires pour caractériser un coût : son champ d'application, son contenu et le montant de son calcul.

1- Champ d'application du coût

La comptabilité analytique permet d'obtenir selon les besoins de chaque entreprise les regroupements des charges suivantes :

a- Par fonction économique

- coût de production
- coût de la distribution
- coût de l'administration

b- Par moyen d'exploitation

- coût par usine
- coût par magasin

c- Par activité d'exploitation

- coût par produit ou famille de produits
- coût des services rendus

d- Par centre de responsabilité

- coût de l'entretien
- coût du service après vente
- coût de l'atelier X

e- Par circuit de distribution

- coût par famille de clients
- coût par secteur géographique

2- Le contenu des coûts

Pour une période déterminée, la comptabilité analytique d'exploitation permet de calculer des coûts soit en y incorporant toutes les charges de la comptabilité générale, avec ou sans ajustement ou ajout, soit en n'y incorporant qu'une partie seulement des charges.

a- Coûts complets

Ces coûts sont constitués par la totalité des charges relatives à l'objet du calcul.

Le coût complet traditionnel est obtenu, en incorporant sans modification, toutes les charges de la comptabilité générale.

Le coût complet économique est obtenu en incorporant les mêmes charges, mais après ajustement de certaines d'entre elles, par majoration ou minoration, en vue d'une meilleure expression économique de ce coût.

b- Coûts partiels

Ce sont des coûts obtenus en n'incorporant qu'une partie des charges pertinentes en fonction du problème à traiter.

Le coût variable ne comprend que les charges qui varient avec la production ou la vente excluant donc les charges de structure qui sont en principe fixes.

Le coût direct est obtenu, en ajoutant au coût variable, les charges fixes s'appliquant immédiatement, sans calcul intermédiaire, ou « directement » au coût recherché.

3- Le montant du calcul

Les coûts peuvent être calculés :

- Postérieurement aux faits qui les ont engendrés :

Ce sont alors des coûts constatés. Ils sont aussi appelés coûts réels ou coûts historiques.

- Antérieurement aux faits qui les engendreront ; ce sont alors des coûts préétablis. Il s'agit des coûts de référence ayant pour base des normes, des objectifs ou de simples prévisions. Selon l'optique de leur calcul, ils sont désignés par coûts standards, coûts prévisionnels, devis, budgets des charges.

La comparaison des coûts préétablis et des coûts constatés, fait apparaître des écarts, qui ont parfois pour le gestionnaire, plus de signification que la connaissance des coûts.

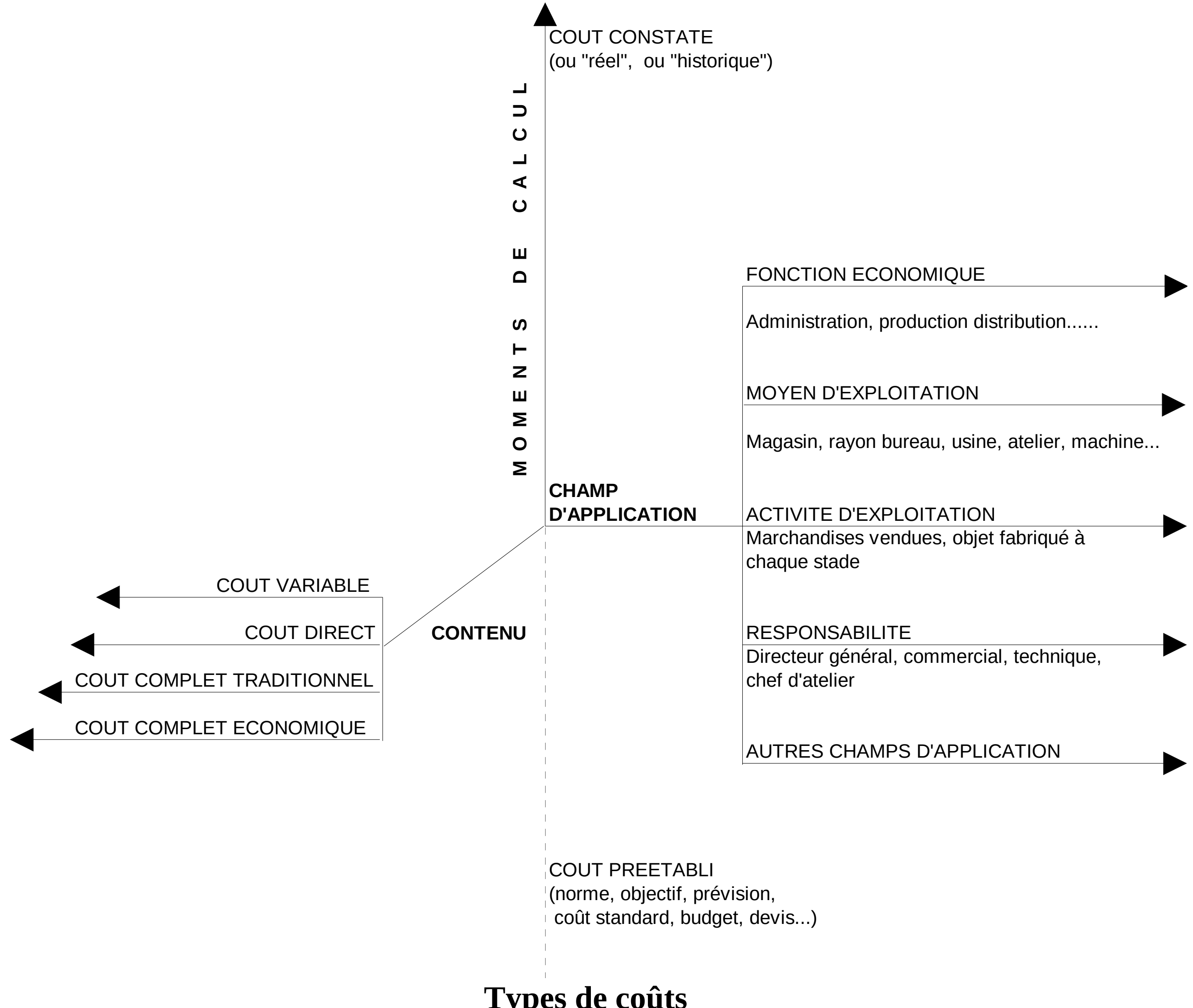
4- Choix des coûts à calculer

Le choix des coûts à calculer sera fonction de leur intérêt pour la gestion et des objectifs retenus par les responsables. On peut cependant relever les facteurs qui guideront le choix des coûts à calculer :

- l'activité (industrielle, commerciale, de service) ;
- le mode de gestion (centralisé ou décentralisé) ;
- les règlements (organismes publics ou entreprises travaillant sous contrats par exemple) ;
- la saisie des informations (réalisable ou non) ;
- le coût du recueil et du traitement des informations.

5- Présentation du schéma des coûts

Comme il est présenté sur le schéma du plan comptable français, il est possible pour chaque entreprise de calculer un grand nombre de coûts.



Types de coûts
Champ d'application - Contenu - Moment du calcul

Le coût de revient d'un produit ou d'un service est calculé en fonction des charges incorporables à affecter directement et à imputer par l'intermédiaire des sections à ce coût du produit ou du service.

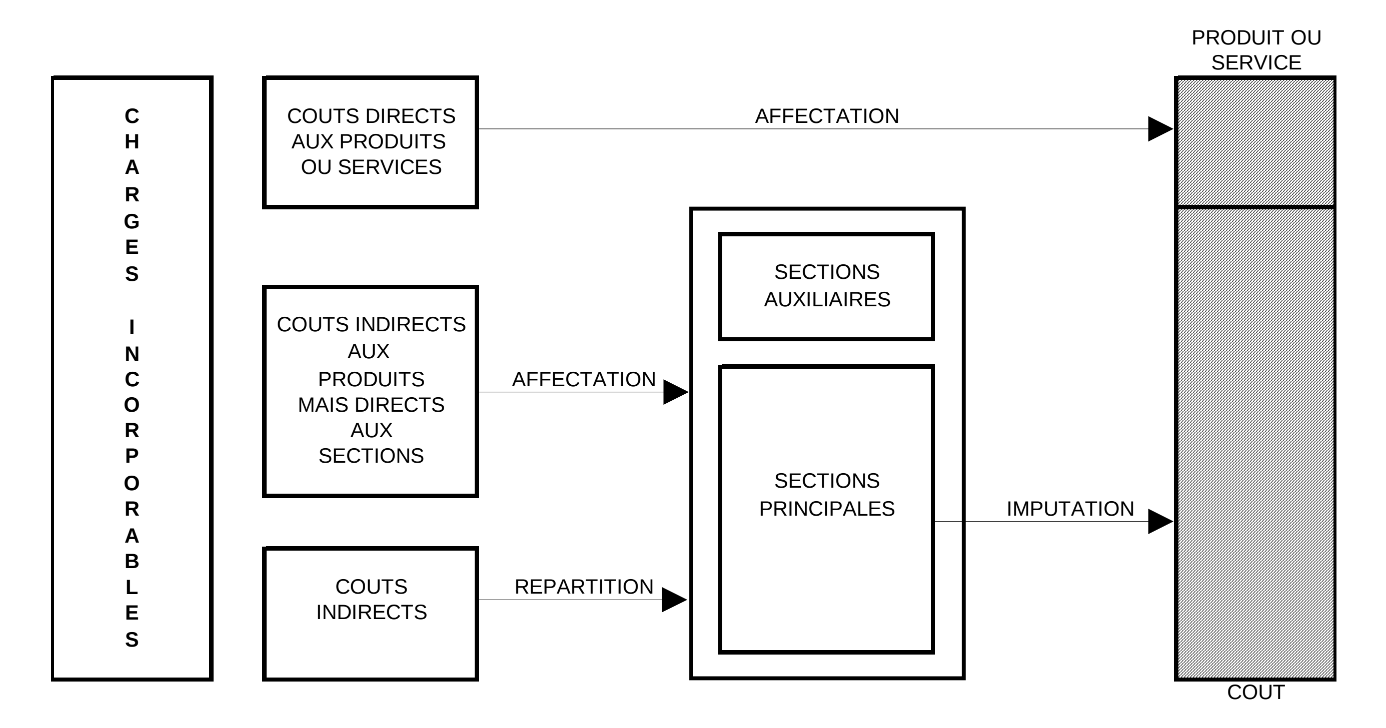


Schéma des affectations, répartition et imputation des charges

II- CONSTITUTION DU COUT DE REVIENT

A- Composantes du coût

Un coût est constitué par un total des dépenses rapporté, à un moment donné :

- soit à une fonction ou partie de l'entreprise ;

- soit à un objet, une prestation de service, un groupe d'objets ou de prestations de services, pris à un stade **autre que le stade final de** livraison au client.

Le coût de revient d'un objet, d'une prestation de service, d'un groupe d'objets ou de prestations de services est constitué par **le total des coûts** relatifs à cet objet, cette prestation de services, ce groupe d'objets ou de prestations de services, **parvenus au stade final** de la livraison aux clients.

Exemple : dans une fabrique de poste de télévision, on peut calculer

- le coût de production d'un poste (dépenses de fabrication relatives à ce poste) ;
- son coût de distribution (dépenses relatives exclusivement à sa vente) ;
- son coût de revient (total des dépenses relatives à sa fabrication et à sa vente, c'est-à-dire (son coût de production et de son coût de distribution).

Un même produit peut avoir plusieurs coûts, il n'a qu'un coût de revient.

La comparaison du prix de vente avec les coûts ou le coût de revient d'un produit permet de calculer des marges et un résultat :

- **La marge** est la différence entre le prix de vente et un coût, tel que le coût de production par exemple.

- **Le résultat** est la différence entre le prix de vente et le coût de revient.

B- Classification des coûts

Il existe une grande variété de coûts dont le classement peut généralement se faire :

1- En fonction de leur budget

On distingue alors :

a- Les coûts fonctionnels

Ils se rapportent soit à une fonction générale de l'entreprise (approvisionnement, production, vente, administration, fonction financière), soit à certaines parties de l'entreprise (magasins, ateliers, services).

b- Les coûts opérationnels

Ils se rapportent soit à une opération déterminée (usinage, montage) soit à un produit particulier.

2- En fonction du stade d'élaboration d'un produit

Dans une **entreprise commerciale**, où un produit est acheté, puis vendu en l'état, on peut calculer :

- un **coût d'achat :** total des dépenses effectuées pour stocker le produit ;

- un **coût de distribution :** total des dépenses effectuées exclusivement pour le vendre.

Dans une **entreprise industrielle** où le produit acheté est transformé avant de le vendre, on peut calculer :

- un **coût d'achat**
- un **coût de production**
- un **coût de distribution**

3- En fonction de la période de calcul

La comptabilité analytique peut déterminer :

- des **coûts réels** : qui sont calculés à partir des **dépenses réelles**, pour une période révolue ;

- des **coûts préétablis** : qui sont calculés à partir des **dépenses estimées** pour une période à venir.

Les coûts préétablis sont des **coûts de référence** dont la comparaison avec les coûts réels permet de dégager des différences ou **écarts** utilisés pour contrôler la gestion de l'entreprise.

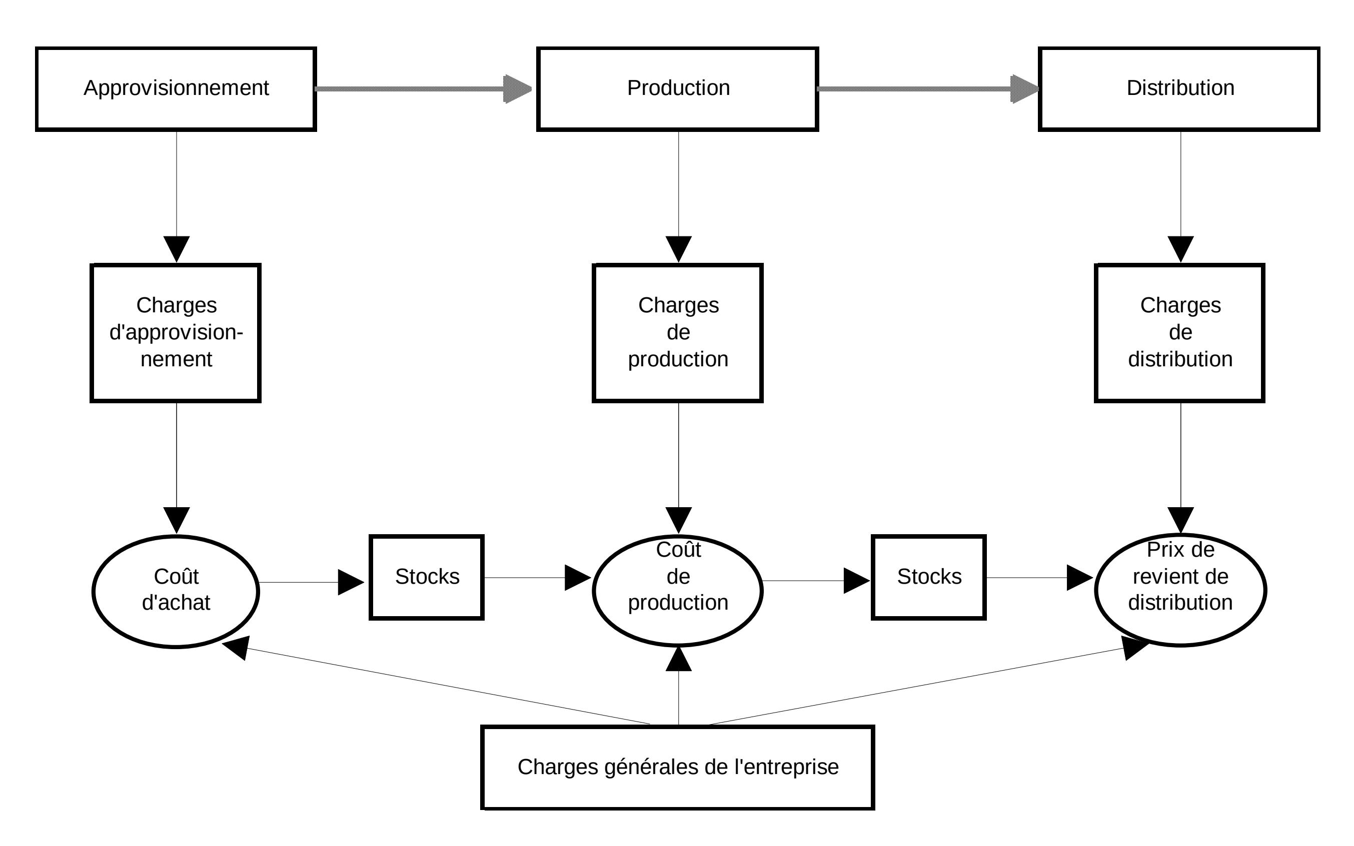
4- En fonction de leur relation avec le volume de vente ou de production

L'analyse des variations du prix de revient conduit à distinguer :

- les **coûts variables** liés au volume de production ou de vente ;

- les **coûts fixes ou coûts de structure**, indépendants du volume de production ou de vente.

Exemple : dans une verrerie, le coût du verre, nécessaire à la fabrication de bouteilles varie avec le nombre de bouteilles fabriquées ; par contre le coût des bâtiments est indépendants de ce nombre.



Flux des produits dans l'entreprise

C- Les éléments constitutifs des coûts

Les dépenses qui entrent dans la composition des coûts et des prix de revient correspondent

- soit à la rémunération des services ou d'ouvrages divers (charges du personnel, services extérieurs, autres services extérieurs, achats de travaux et services) ;

- soit à la valeur des consommations de matières et fournitures ;

- soit à une fraction de la valeur des investissements productifs sous forme d'amortissements

Ce sont, en définitive, les **charges de l'entreprise** dites **charges incorporables**, relatives :

- à la période de calcul des coûts ;
- à l'exploitation normale et courante.

SECTION II : LE GESTIONNAIRE FACE AUX COUTS

Le gestionnaire, décideur ou responsable opérationnel, aura besoin de choisir le coût pertinent et de connaître les limites de son action, c'est-à-dire le pouvoir qu'il peut avoir sur les coûts envisagés.

I- LA PERTINENCE DU COUT

Le contrôle de gestion a été défini comme un système d'information. Pourqu'un système d'information soit efficace, les résultats du traitement doivent être en adéquation avec les objectifs et les besoins de l'utilisateur.

Le contrôle de gestion doit donc informer le système de décision en proposant le coût le plus adapté possible aux problèmes de gestion à résoudre.

D'après Claude ALAZARD et Sabine SEPARI, le meilleur coût pour une organisation n'est pas nécessairement celui qui a le plus de qualité, mais celui qui apparaît au bon moment et à la bonne place, qui parvient au bon utilisateur avec la précision souhaitée par ce dernier.

Cette notion de **pertinence** qui est subjective est différente selon les entreprises et en fonction de leurs facteurs de contingence.

DURELLE analyse la pertinence des coûts de la comptabilité analytique à partir de quatre critères :

- l'évolution des prix
- le niveau d'activité
- l'efficacité de l'exploitation
- l'identification des responsabilités

Il en tire le tableau suivant :

LA PERTINENCE DES DIFFERENTS TYPES DE COUTS

Critères d'appréciation	**Coûts complets**	**Coûts variables (direct costing)**	**Coûts spécifiques**	**Coûts d'imputation rationnelle**
Evolution des prix et des rémunérations	Toutes les méthodes sont en mesure de donner les éléments nécessaires. Le problème, ici, n'est pas de choisir une méthode de coûts plutôt qu'une autre mais de mettre en place un cadre suffisamment analytique.			
Le niveau d'activité	La méthode est totalement inadaptée. Les charges fixes et les charges variables ne sont pas distinguées	Charges fixes et charges variables sont distinguées mais les coûts de sous-activité ou les boni de suractivité n'apparaissent pas.		La méthode donne tous les éléments d'appréciation.
Efficacité de l'exploitation	Les différentes méthodes donnent des moyens similaires. Ici encore, l'important est le cadre analytique (décomposition détaillée des éléments des coûts, choix des centres et des unités d'oeuvre).			
Identification des responsabilités	Même si des centres de responsabilité sont définis, toutes les charges s'y trou- vent rassemblées, y compris les charges de structure sur lesquelles les responsables « opérationnels » n'ont guère de possibilités d'agir. En outre, les centres auxiliaires sont répartis de façon souvent arbitraire sur les centres principaux de telle sorte que les responsabilités se trouvent diluées.	Seules sont retenues les charges variables, que les responsables peuvent effectivement maîtriser. Cela est vrai même pour les charges des centres auxiliaires pour lesquels un critère logique de répartition peut généralement être trouvé.	Mêmes caractéristiques que pour les coûts variables. De plus les charges fixes spécifiques sont souvent liées à des décisions des responsables	La méthode permet toutes les analyses. Les responsables mesurent, de plus, clairement les conséquences des variations d'activité dont ils sont parfois à l'origine, d'autant que les frais fixes des centres auxiliaires ne sont retenus qu'en fonction de l'activité réelle des centres principaux.

Source : Dubrulle L., Servan R. Comptabilité analytique de gestion : manuel pratique, Dunod, 1991.

Les prises de décision évoquées précédemment s'appuyaient sur des coûts constitués de charges saisies par le système d'information. Pour autant, ne rien faire peut entraîner un coût pour l'organisation sous forme d'un manque à gagner.

II- LE POUVOIR DU GESTIONNAIRE SUR LES COUTS

Le décideur doit se préoccuper de connaître son champ d'action et donc identifier les coûts sur lesquels il a une emprise et ceux qui échappent à son autorité.

A- Le coût d'opportunité

Selon P. LASSEGUE, le coût d'opportunité est le manque à gagner résultant du renoncement qui implique tout choix. Il s'analyse plus comme une perte de ressources probables que comme un coût à proprement parler.

La comptabilité analytique tournée essentiellement vers une optique de maîtrise des coûts néglige cette notion.

C'est le cas par exemple :

- du manque à gagner résultant de la rupture de stock et des demandes non satisfaites qui en découlent ;

- le coût d'opportunité sociale, tels que l'absence d'un opérateur, l'apparition d'un conflit ou une dégradation du climat social comme source de manque à gagner.

B- Les autres catégories de coûts

1- Coût réversible et coût irréversible

a- Coût irréversible

Un coût est dit **irréversible**, lorsqu'il n'est plus permis de revenir sur la décision d'engagement. Il en est ainsi de la décision d'installation d'une nouvelle machine qui est considérée comme irréversible.

L'augmentation des coûts irréversibles réduisent le champ d'action du décideur.

b- Coût réversible

Il est dit **réversible** dans le cas où on peut revenir sur une décision après sa constatation. C'est le cas par exemple de l'engagement des heures supplémentaires.

2- Le coût contrôlable et le coût administré

a- Coût contrôlable

Un coût est dit **contrôlable** quand le décideur a un pouvoir total sur l'apparition de ce coût (embauche d'un salarié par exemple).

b- Coût administré

Le coût est **administré** quand il s'impose au décideur de l'extérieur de l'entreprise par l'administration ou les pouvoirs publics, telle que les charges sociales, fiscales ou les redevances.

3- Coûts déterminés et coûts discrétionnaires

a- Coût déterminé

Un coût est dit **déterminé** quand il a une relation claire avec l'effet obtenu : la consommation de matière qui est dépendante de la production effectuée.

b- Coût discrétionnaire

Un coût est dit **discrétionnaire** lorsque la relation est plus diffuse (discrète) avec le résultat. Ainsi, il es difficile de trouver par exemple un corrélation entre les tâches administratives et la consommation de fournitures de bureau.

4- Coût visible et coût caché

Un coût caché est provoqué par un élément connu : délai d'attente entre lots de fabrication par exemple, et dont les charges qu'il génère, ne sont pas isolées par le calcul mais agrégées à un autre coût de l'entreprise qui est le coût de production des produits fabriqués.

Le contrôle des coûts intégré au système d'information de gestion n'est pas en mesure de calculer les coûts cachés. La non-qualité, les délais d'attente des clients sont des exemples de coûts cachés. En général, tout ce qui relève de la qualité du service ou du produit s'apparente à des coûts cachés.

Il est possible d'évaluer une partie des coûts cachés par des études spécifiques. L'augmentation des pièces rebutées peut exprimer une baisse de la qualité des produits fabriqués.

Ainsi, la recherche de la « qualité totale » dans l'entreprise tendra à mettre en évidence tous les coûts cachés de non qualité.

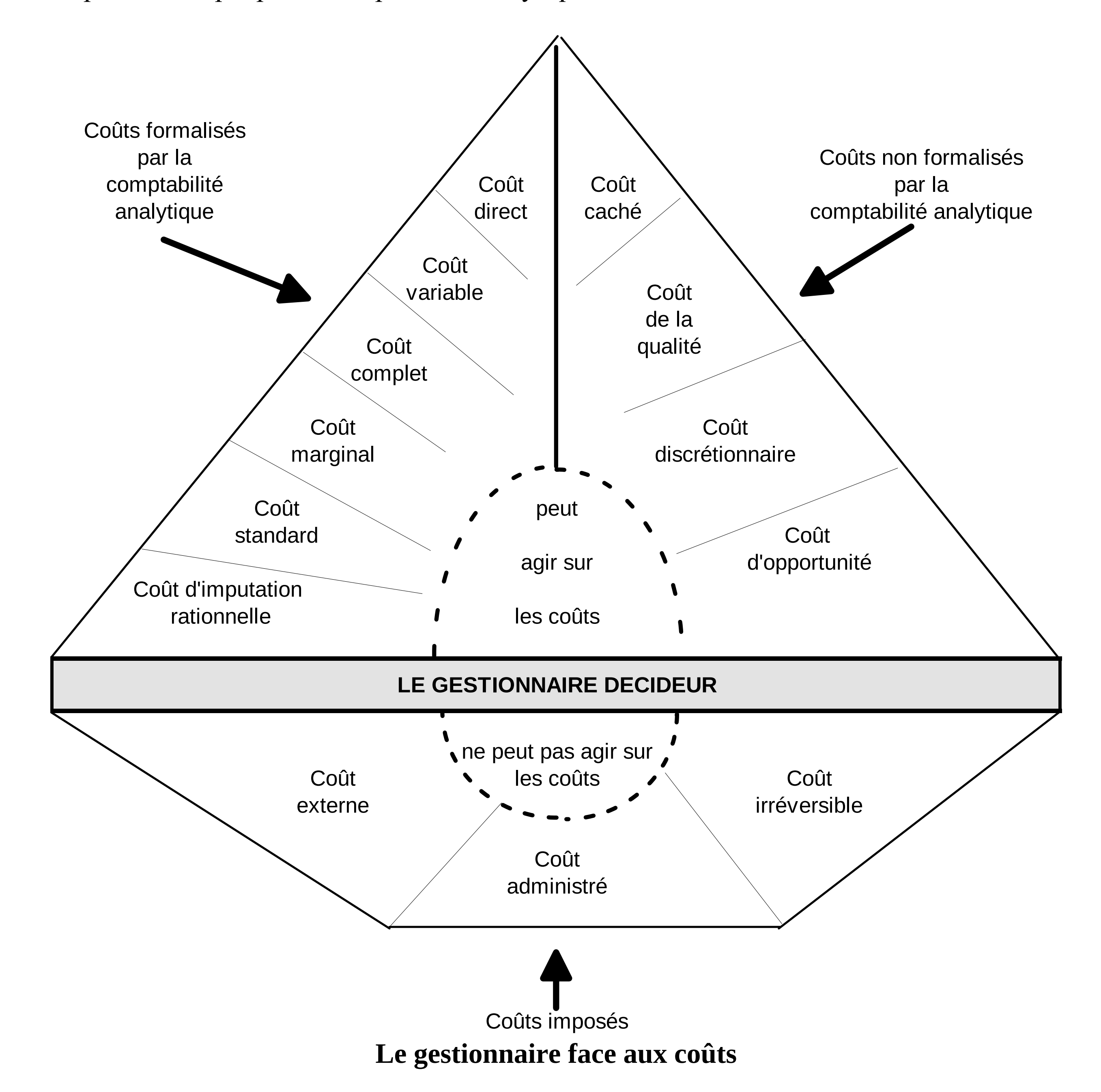
5- Les coûts internes et les coûts externes

Les coûts **externes** sont des coûts transférés à des tiers extérieurs à l'entreprise. Ainsi celle qui transfère l'obligation de stockage chez un fournisseur ou qui fait supporter par la collectivité les charges de dépollution qu'engendre son activité, reporte sur les autres des charges qu'elle devrait supporter : il s'agit des coûts externes.

L'autorité du décideur est limitée à l'ensemble des coûts internes contrôlables. Elle sera forte sur les coûts visibles, réversibles et non discrétionnaires.

A l'opposé, le décideur n'a que peu d'emprise sur les coûts administrés externes. Le pouvoir du décideur sur les coûts est donc limité.

Le schéma suivant essaie de résumer les coûts inhérents à toute organisation qu'ils soient ou non pris en compte par la comptabilité analytique.



Le gestionnaire face aux coûts

CHAPITRE IV : LA GESTION BUDGETAIRE

SECTION I : ASPECTS FONDAMENTAUX

I- DEFINITION ET FINALITE DU BUDGET

A- Le budget est un plan d'action valorisé pour atteindre un objectif quantifié

1- Atteindre un objectif

Le budget d'entreprise est établi pour atteindre un objectif. Ceci traduit une démarche volontaire de l'entreprise : elle vise un objectif quantifié à une date certaine. La finalité du travail de préparation budgétaire est de mettre au point un plan d'action qui permette d'atteindre l'objectif visé.

Cet objectif global de l'entreprise doit être quantifié et à priori.

2- Décider et élaborer le plan d'action

Par rapport à son objectif, l'entreprise, c'est-à-dire la collectivité des opérationnels, va élaborer et décider un plan d'action pour l'atteindre.

Ce plan d'action va tenir compte des prévisions que l'entreprise fait concernant son marché, l'action de ses concurrents, l'évolution de l'économie.

Fondamentalement, l'élaboration des budgets consiste à choisir un plan d'action pour l'année à venir. Pour l'évaluer, il faut en particulier le valoriser et évaluer ses conséquences financières, et donc, ses résultats prévisibles par rapport aux objectifs. C'est le travail de budgétisation.

Cependant, la qualité des budgets ne tient pas compte nécessairement de la fiabilité et du réalisme des calculs financiers, mais aussi du réalisme des plans d'action qui on été conçus par les responsables opérationnels.

B- Le budget est un engagement du responsable opérationnel à atteindre un objectif

1- Engagement du responsable opérationnel

Le budget représente un engagement du responsable opérationnel à atteindre un objectif, selon un plan d'action qui l'a mis au point et qui a été approuvé par sa hiérarchie.

2- N’est pas imposé au responsable opérationnel

Un budget ne devrait pas être imposé à un responsable opérationnel sur une base purement financière. La préparation des budgets devrait être l’occasion de discuter entre différents niveaux hiérarchiques des plans d’action et des conditions d’exploitation pour atteindre l’objectif.

Ce type de discussion doit déboucher sur des décisions.

C’est aussi l’occasion d’une concertation entre niveaux hiérarchiques, qui permet de renforcer la délégation d’autorité et la prise de responsabilité.

3- Validation de l’engagement

L’analyse des budgets proposés par la hiérarchie permet d’abord de s’assurer que l’objectif global de l’entreprise soit acceptable. Mais elle permet aussi de valider l’engagement des responsables opérationnels en les assurant, au travers de cette analyse, que le budget et le plan d’action qu’ils proposent sont jugés réalistes par d’autres professionnels qu’eux mêmes.

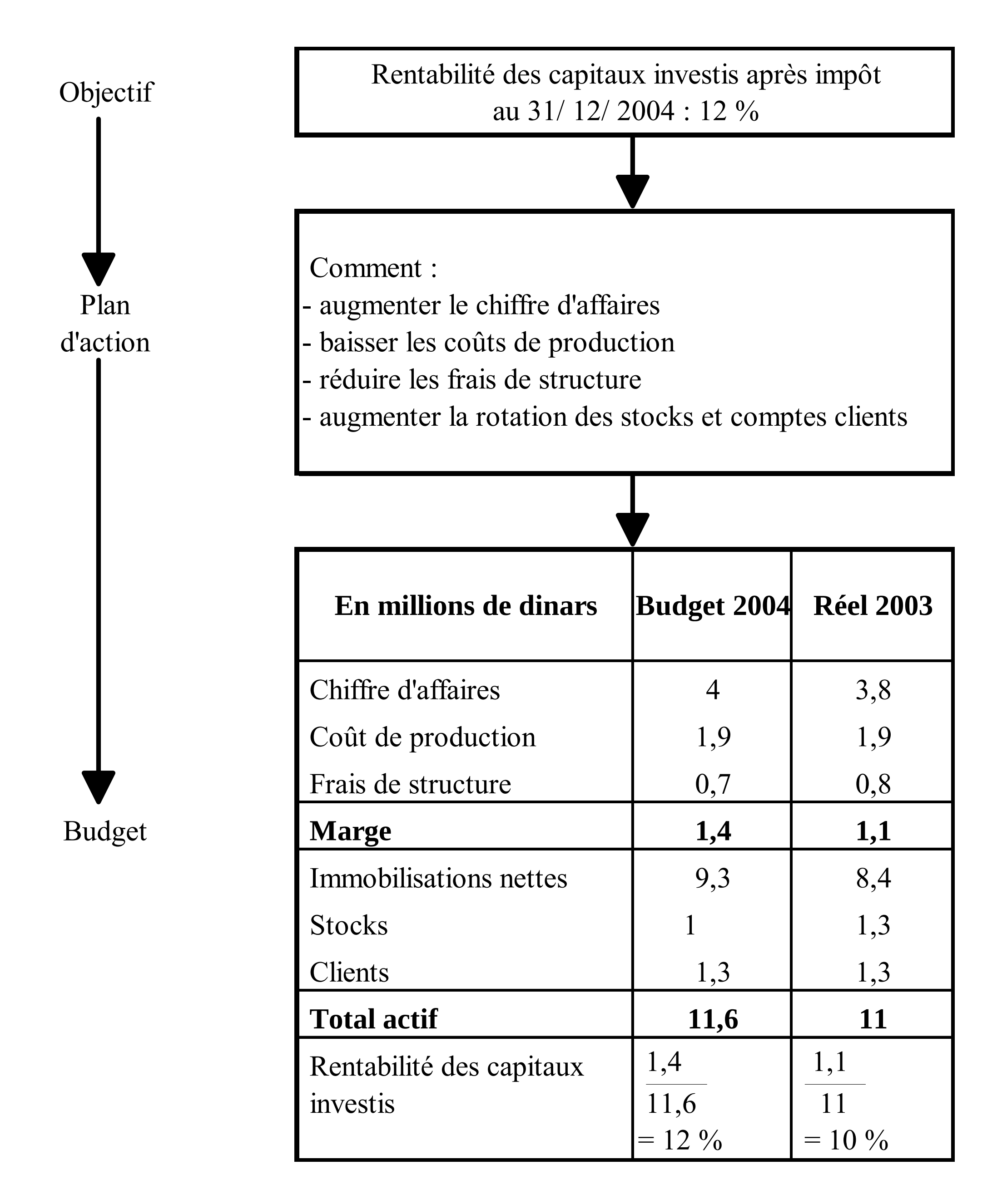
On ne peut plus agir sur le passé, mais on cherche à comprendre :

- pourquoi les résultats sont ainsi ?
- quelles sont les causes ?
- qu’est ce qu’on peut faire pour « corriger le tir ». ?

Tout l’enjeu de cette phase est de prendre des décisions correctrices, car il est fréquent que les résultats ne soient par ceux que l’on avait prévus, d’autant plus que l’objectif est ambitieux.

C- Relation entre objectif et budget valorisé

le schéma suivant permet d’illustrer cette liaison.



En millions de dinars	Budget 2004	Réel 2003
Chiffre d'affaires	4	3,8
Coût de production	1,9	1,9
Frais de structure	0,7	0,8
Marge	**1,4**	**1,1**
Immobilisations nettes	9,3	8,4
Stocks	1	1,3
Clients	1,3	1,3
Total actif	**11,6**	**11**
Rentabilité des capitaux investis	$\frac{1,4}{11,6}$ = 12 %	$\frac{1,1}{11}$ = 10 %

II- LE BUDGET DANS LE PROCESSUS DE CONTROLE DE GESTION

Le « processus de contrôle » permet de :

- Fixer des objectifs

- Mettre au point des plans d'action et élaborer les prévisions permettant d'atteindre ces objectifs

- Interpréter les résultats partiels en vue de prendre les décisions correctrices appropriées pour atteindre les objectifs.

Ce processus est le coeur et la finalité du contrôle de gestion.

Le point de départ est la phase de travail sur le moyen ou long terme. Cette phase correspond à la planification, au cours de laquelle on aboutit à une définition d'objectifs à long terme et à une définition opérationnelle de la stratégie.

Il s'agit de définir concrètement les politiques de commercialisation, d'investissement et de gestion de la production, d'organisation et de gestion des ressources humaines, de gestion financière.

A partir de ces politiques à moyen terme, la phase de budgétisation va commencer par la fixation des objectifs à court terme, généralement un an. Ils découlent logiquement des programmes d'action à moyen terme. En cours de route, on fait le point périodiquement en mesurant les résultats partiels.

III- LES ROLES DU BUDGET

Le système budgétaire joue simultanément trois rôles :

- il est un élément du contrôle de gestion ;

- il est un moyen de planification ;

- enfin, comme tout élément d'un dispositif de contrôle, il doit rendre cohérents trois pôles :

- les personnes, leurs intentions et motivations
- les buts poursuivis par l'entreprise
- les déclinaisons de ces buts dans l'organisation

A- Les budgets sont un élément du contrôle de gestion

Cela signifie qu'ils sont conçus pour permettre les fonctions de finalisation, de pilotage et de post évaluation, sur un horizon de court terme généralement annuel.

Le choix de l'année comme référence budgétaire est souvent justifié par le coïncidence nécessaire avec l'exercice comptable.

En tant qu'instrument de contrôle, le système budgétaire est certainement plus efficace lorsqu'il est conforme à la réalité du cycle économique.

B- Les budgets sont un instrument de planification

Cette caractéristique des budgets appelle deux commentaires :

- ils ne sont qu'un instrument de contrôle de gestion ;

- ils transcrivent les plans dans un langage particulier, celui de la comptabilité et de la finance.

1- Les budgets ne sont qu'un instrument du contrôle de gestion

Le contrôle de gestion qui doit garantir la convergence entre la stratégie, les actions et les décisions à court et moyen terme, dispose à cette fin de deux outils, la structure de l'entreprise étant supposée définie.

- des règles de jeu
- des outils de planification, en l'espèce les budgets

2- Les budgets chiffres des plans

Les budgets expriment en termes comptables et financiers, des plans d'action à l'horizon de court terme.

a- Les budgets ne constituent pas une simple enveloppe financière, car ils ne sont pas prévus pour être dépensés sans les dépasser.

b- Les budgets sont avant tout, le chiffrage de couples objectifs moyens.

Compte tenu d'activités clairement planifiées et quantifiables, ils permettent d'établir un lien clair entre les objectifs et les moyens.

c- Derrière le budget, il y a l'action planifiée, donc des plans d'actions décrivant des buts poursuivis sur le court terme et l'engagement prévu de moyens adéquats. Par exemple un plan d'action commercial consiste à :

- définir des objectifs que l'entreprise se propose d'atteindre l'année prochaine, chiffrer les objectifs par produit, par région, par catégorie de clientèle ou par réseau de distribution ;

- évaluer les coûts de ces actions (par exemple campagne de publicité, de promotion, modification des politiques de visite des représentants, changement de coopération avec les détaillants, etc.), les moyens qu'elles supposent en effectif, donc éventuellement en embauche, en logistique, en matériels divers.

Ainsi, avant de pouvoir construire un budget commercial, il faut définir ces plans d'actions, les articuler, arbitrer entre plans alternatifs.

3- Les budgets doivent associer les personnes, les projets, les stratégies

Il faut parvenir à intégrer

- les objectifs stratégiques poursuivis

- les déclinaisons en activités qui en résultent

- les comportements des personnes qui, à un titre ou à un autre, interviennent dans le processus de contrôle.

Un des principaux soucis de la direction en matière budgétaire doit être de s'assurer que les budgets engagent et mobilisent.

Dans une entreprise où une décentralisation formalisée est mise en place, le budget remplit ce rôle de manière assez naturelle ; il devient un instrument de communication, mais il représente une situation future que des personnes identifiées s'engagent et cherchent à atteindre, en acceptant d'être jugées sur cette base.

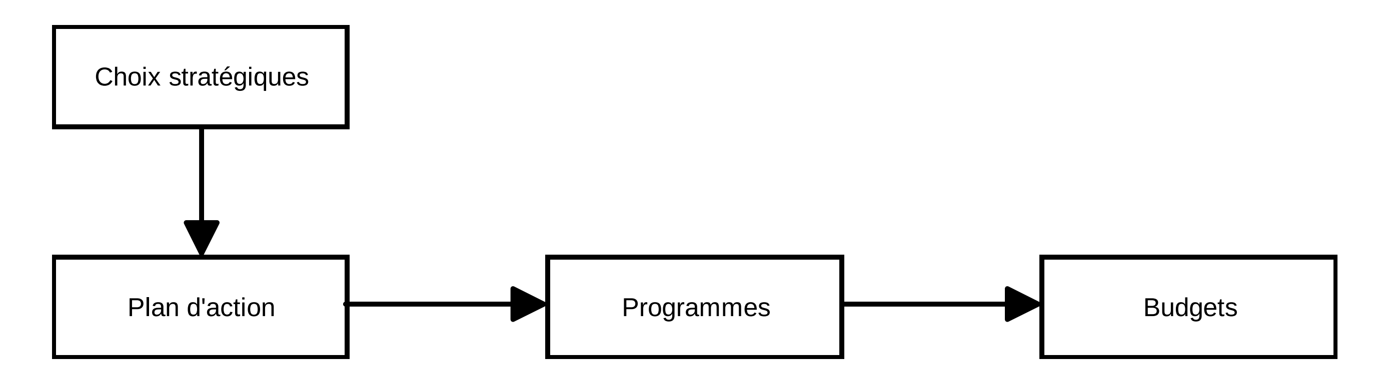
IV- PLAN D'ACTION, PROGRAMMES ET BUDGETS

A- Définitions

1- Plan d'action

Un plan d'action décrit les choix retenus par l'entreprise sur l'horizon de sa planification budgétaire.

- que vendra-t-on
- à qui
- comment
- à quels prix
- selon quelles conditions de règlement
- comment s'y prendra-t-on pour réduire les stocks
- pour cesser de dépendre de trois clients
- pour réaliser des gains de productivité
- pour résoudre un problème de qualité
- pour former le personnel, etc.



Il s'agit donc d'énoncer des actions concrètes qui devront être menées pour appliquer la stratégie décidée par l'entreprise.

Le plan d'action de l'entreprise va donc couvrir à la fois tous les sujets :

- le vente
- la production
- le personnel
- le financement

En même temps, il doit identifier le rôle et la contribution de chacun. C'est la raison pour laquelle le budget global de l'entreprise est construit à partir des budgets individuels des centres de responsabilité.

Chaque centre établit son propre plan d'action. Ensuite, ces plans d'action sont examinés par les niveaux hiérarchiques supérieurs, discutés, puis finalement approuvés, pour former globalement le plan d'action de l'entreprise.

2- Programme

Les programmes quantifient en volume les conséquences attendues des plans d'actions :

- tonnages expédiés
- effectifs par catégories
- niveau des stocks
- nombre d'interventions en après vente
- activité des ateliers
- nombre de stages de formation organisés, etc.

3- Budgets

Les budgets chiffrent les programmes en termes financiers et en offrant une synthèse comptable (bilan prévisionnel, état de résultat prévisionnel) et financière (plan de financement, budget de trésorerie).

B- Application des plans d'actions, programmes et budgets

1- Entreprise de distribution

Dans le rôle distribution, comme dans d'autres formes d'activités, le système de planification à court terme comprend des plans d'action, programmes et budget qu'il est possible de classer en trois catégories.

- Ceux qui sont étroitement liés à l'activité prévisionnelle de l'entreprise : il s'agit des

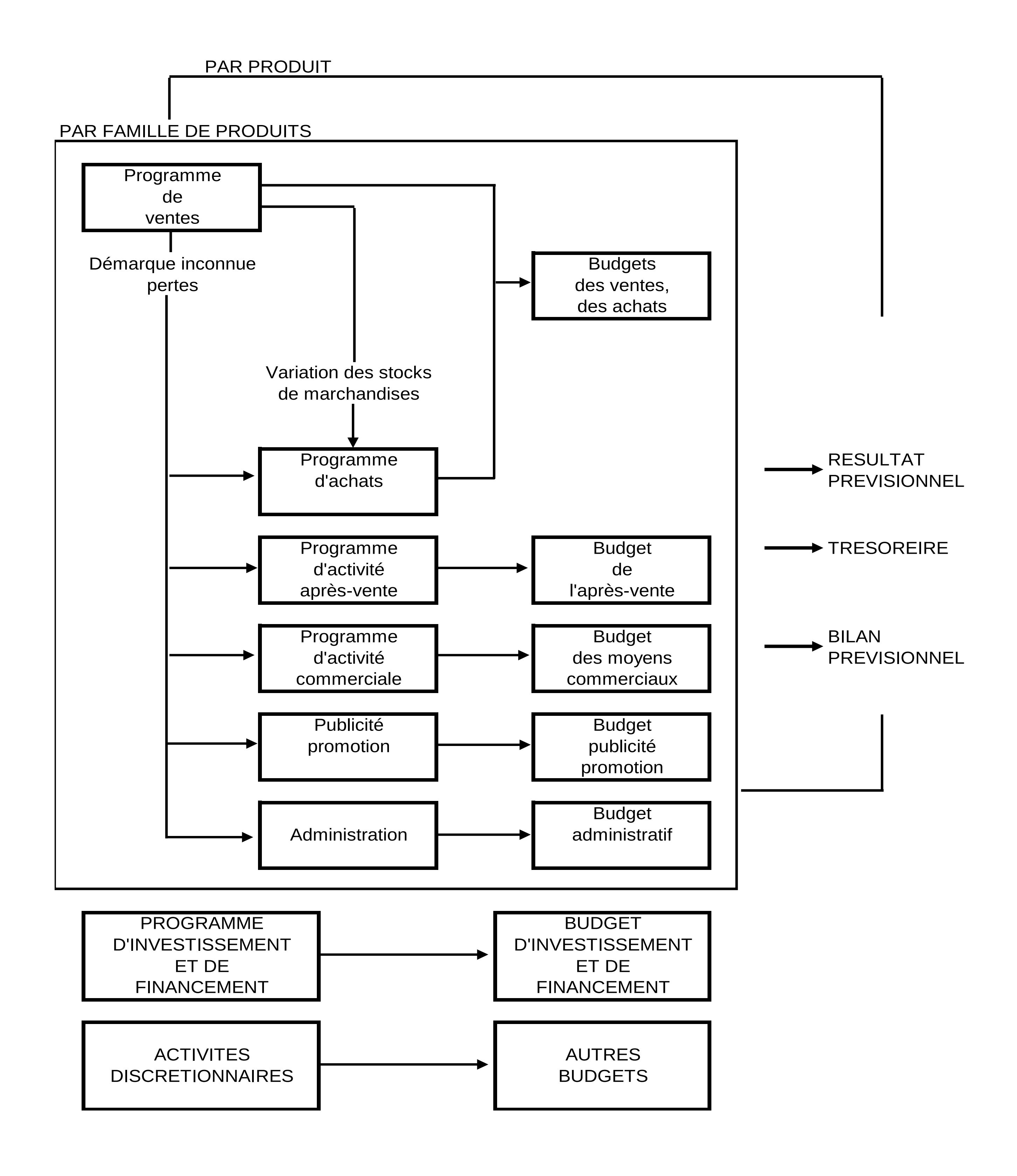
- ventes
- achats - approvisionnements
- après - vente
- promotion
- logistique et services de vente

- Ceux qui sont largement déterminés par la stratégie : il s'agit

- des programmes
- des budgets

- Ceux qui, bien que touchant au fonctionnement quotidien, peuvent difficilement faire l'objet d'une modélisation économique simple relient des consommations à des niveaux d'activité. Il s'agit des coûts discrétionnaires :

- les frais administratifs
- une partie de la publicité



Dans la première catégorie, le planification des ventes est le point de départ. Elle détermine directement le poste le plus important de l'état de résultat et les prévisions de trésorerie. Elle doit être effectuée par famille de produits, ou par produit.

1- Le programme des ventes est le point de départ dans le système. Il résulte lui même du plan d'action commercial, retenu par le distributeur et comportant les rubriques telles que :

- quels rayons ouvrir ?

- quelles gammes y proposer ?

- quels moyens utilisés face à la concurrence (prix, promotion, publicité, horaires d'ouverture, après vente) ? etc.

Le programme des ventes détermine le programme d'approvisionnement, à condition de spécifier la part prévisible et acceptée des pertes par type de causes et notamment en raison aussi des pertes dûes à la manutention, à la politique de stockage des marchandises, etc.

On aura

Volume acheté = Volume vendu + Stock final - Stock initial + Pertes

Les termes de cette identité doivent faire l'objet de plans d'action, surtout si une amélioration est souhaitée par rapport à la situation existante.

2- Le programme d'activité de l'après vente, de l'activité de vente, de la promotion et de la publicité sont les autres domaines importants.

L'après vente est une activité importante pour les distributeurs de biens durables. Sa programmation dépend particulièrement de la connaissance des ventes passées par produit, à l'effet d'apprentissage, qui provient du suivi statistique de l'après vente.

- Quels appareils subiront des pannes ?
- De quels types ?
- Quels interventions seront nécessaires ?
- Quelles seront celles qui sont faites sous garantie ?

Ces questions doivent recevoir des réponses précises pour programmer l'activité d'après-vente et pour en estimer budgétairement les recettes.

3- Les programmes portant sur les moyens mis en oeuvre pour la vente et sur la promotion - publicité sont souvent communs à plusieurs marchandises ou familles de marchandises.
Le passage des programmes aux budgets fait intervenir des valorisations de prix, de coûts, ou parfois plus simplement des marges.

Ainsi, le passage du programme au budget de vente demande l'évaluation des prix de vente, des taux de remise et de ristournes.

Exemple :

On prévoit vendre 3 000 unités

- Le prix étant de 100 DT pièce.

- La marge prévisible est de 35 % du prix de vente.

- On prévoit une perte en manutention de 1 %.

- Une campagne de promotion devrait permettre de réaliser 20 % du volume des ventes.

- La ristourne représenterait 5 % du budget des ventes.

Les prévisions sont ainsi établies :

- Ventes 3 000 unités à 100 DT	300 000
- Coût d'achat des ventes	
3 000 X 65 % X 100	195 000
Marge brute sur vente	105 000
Ristourne 300 000 X 5 %	15 000
- Perte de manutention	90 000
195 000 X 1 %	- 1 950
Marge nette sur ventes	88 050

La seconde catégorie, celle des programmes et budgets d'investissement peut partir sur

- de nouvelles implantations, l'extension de rayons.
- la modernisation d'équipements.

La troisième catégorie, celle des coûts dits discrétionnaires, ou frais d'administration, regroupe des catégories de dépenses, pour lesquelles les coûts prévisionnels de la fonction administration seraient à calculer.

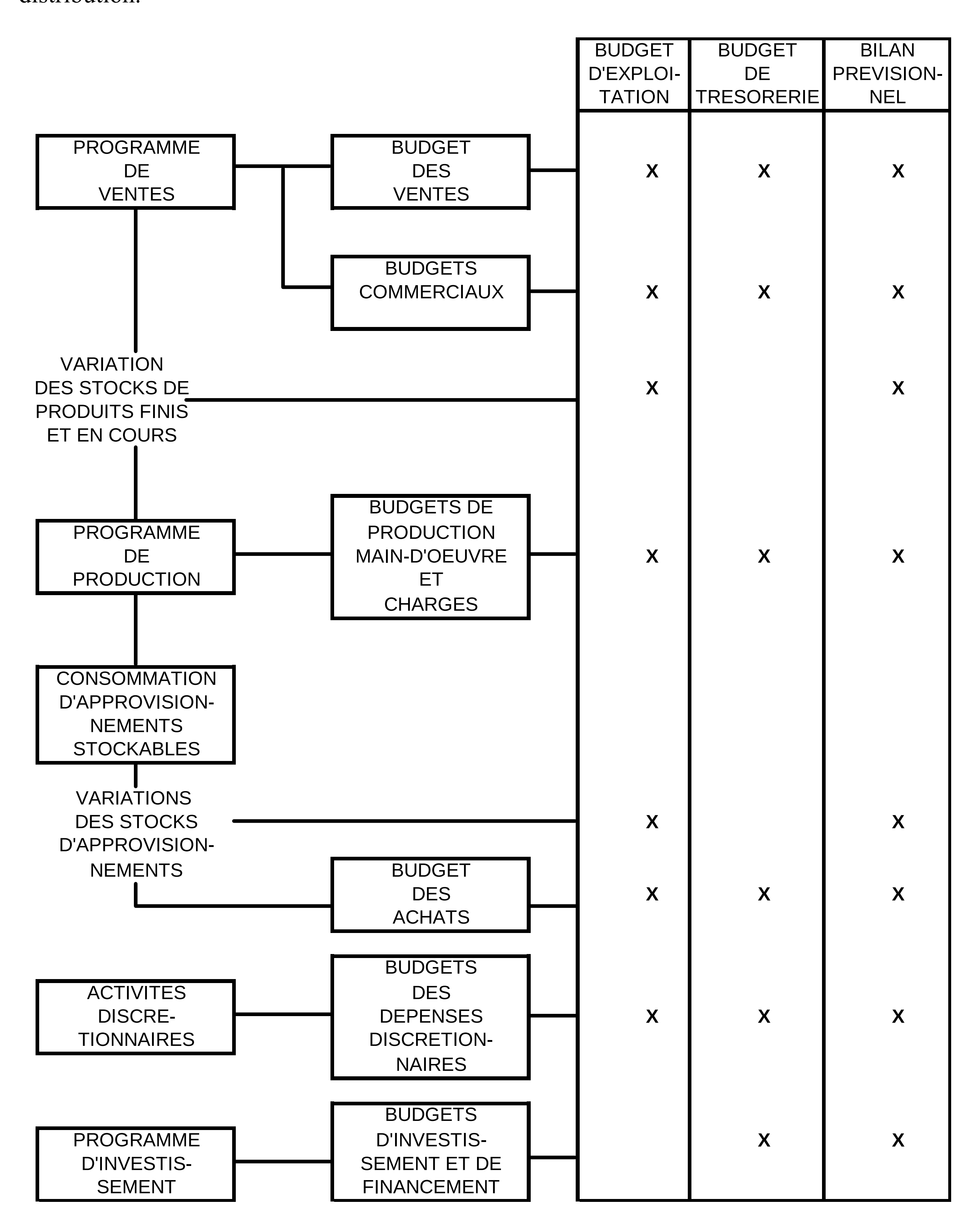
2- Dans une entreprise industrielle

Dans une entreprise industrielle, l'articulation des plans d'action, programmes et budgets est en principe plus complexe, en raison de la multiplication des stocks de

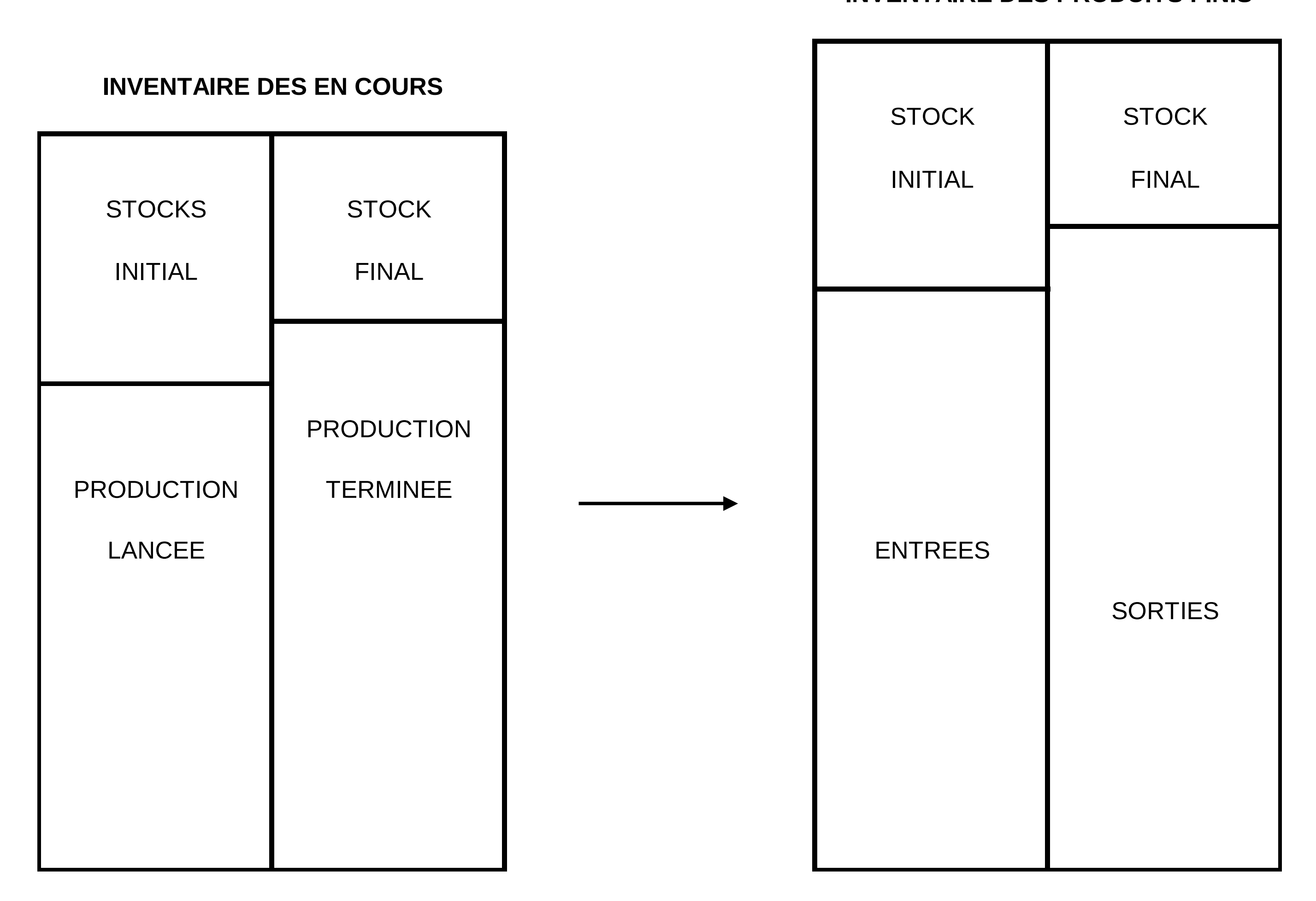
- matières premières
- fournitures
- produits en cours
- produits semi-finis
- produits finis

Les matières et fournitures constituent les premières des variables qui déterminent l'activité de fabrication.

Les produits en cours, les produits semi-finis et les produits finis apparaissent comme en distribution.



Le passage des ventes à la fabrication repose sur les identités suivantes :



Production terminée nécessaire = Volume vendu + Stock final de produits finis - Stocks initial de produits finis.

Production à lancer = Volume terminé + Stock final en cours - Stock initial en cours

La complexité du problème dépend donc essentiellement de la politique de stockage, de la durée, du délai de fabrication et des fluctuations dans le régime de fonctionnement de l'entreprise.

Dans ce cas, on estime que le volume des stocks initiaux et finals, bien que relativement important dans l'absolu, ne doit pas sensiblement varier entre le début et la fin de la période budgétaire, les calculs s'en trouvent simplifiés.

Cette caractéristique dépend bien sûr de la conjoncture dans laquelle évolue l'entreprise, mais elle est aussi liée au choix de la période budgétaire.

Une fois les programmes de fabrication définis, par famille et / ou produit, la budgétisation consiste à calculer les programmes d'approvisionnement et les programmes d'activité de production induits par les volumes à lancer. Le calcul consiste à passer des volumes de produits à des volumes d'activité, pour en déduire des coûts prévisionnels à budgéter.

Le passage des produits aux consommations de matières et fournitures se fait par l'intermédiaire de nomenclatures, décrivant les consommations standard nécessaires à un produit donné. Le passage des produits aux temps de fonctionnement des ateliers se fait par l'intermédiaire des gammes opératoires, qui spécifient les temps des différentes opérations nécessaires à la fabrication.

SECTION II : LES OBJECTIFS

I- DEFINITIONS DES OBJECTIFS

Il existe plusieurs définitions du concept d'objectifs

1- C. Hughes : « un objectif est un but, un résultat à atteindre et non pas une tâche ou une fonction à accomplir ». C'est un lieu de l'espace et du temps où s'inscrit l'état de chose auquel on veut parvenir ; c'est quelque chose de tangible, de mesurable, de précieux, vers lequel nous tendons.

Un objectif est concret, explicite, définitif, désirable et prédéterminé. Il guide notre action et nous aide à planifier.

2- P. Lebolleux : « un objectif est un but mesurable, à atteindre par un responsable dans un délai donné et dans le cadre de moyens prédéterminés ».

Il existe, selon Lebolleux, trois catégories d'objectifs.

- Les objectifs d'activité : qui vont caractériser le volume de « production » de l'organe : chiffre d'affaires à atteindre, quantité à produire...,

- Les objectifs de coûts, expression de moyens mis en oeuvre : budget de personnel... ;

- Les objectifs d'efficacité, le plus souvent exclus du système, parce qu'ils sont difficiles à cerner : taux de service d'un stock, qualité du service...

La coexistence de plusieurs catégories d'objectifs permet (et nécessite) la démultiplication des objectifs. C'est le problème considérable de la hiérarchisation et de la coordination des objectifs au travers de la structure.

3- M. Capet, G. Cause et J. Meunier

Expliquent que les buts sont des intentions qui sous-tendent l'action. Ils se traduisent par des préférences qu'on pourrait, suivant les économistes, mesurer grâce à un indice, l'utilité.

Les buts, les préférences, sont en général latents, c'est-à-dire non exprimés, non conscients. Les buts sont multiples. De plus, ils évoluent.

Ces auteurs définissent également la notion de critère : Ce mot qui vient du grec « Kriterion » (qui sert à juger), représente un indice qui permet de voir si une action est conforme aux buts et de choisir entre deux actions.
La traduction d'un but en critères est assez difficile. Il est rare en effet qu'à un but général corresponde un seul critère. Il faut donc éclater ce but général en sous-buts auxquels on fera alors correspondre des critères.

Quant au terme objectif, il vient du latin « Objectum », de « Objecere » (placer devant). En gestion, l'objectif désigne le résultat qu'on se propose d'atteindre à une date donnée.

Nous remarquons ainsi que le choix des objectifs est un acte technique majeur du management.

La technique des objectifs, qui fait partie du contrôle de gestion dans sa conception moderne, consiste précisément à expliquer, organiser et dynamiser le système d'objectifs de l'entreprise.

L'objectif est fréquemment exprimé en termes financiers tels que :

- marge brute d'exploitation ;
- résultat net après impôt ;
- Cash flows ;
- rentabilité des capitaux investis.

II- CONDITIONS POUR REALISER UN OBJECTIF EFFICACE

A- Annualité

L'objectif doit être établi à un, du fait que les budgets sont annuels.

B- Fixation avant le démarrage du budget

L'objectif doit être fixé avant que démarre le travail budgétaire. En effet, c'est en fonction de cet objectif que les opérationnels de l'entreprise vont essayer de trouver un plan d'action pour l'atteindre.

C- Fixation par la direction générale

L'objectif doit être fixé par la direction générale et souvent approuvé par le conseil d'administration. Dans le cas où l'entreprise a mis en place un plan à moyen terme, la direction générale se référera à ce plan pour fixer l'objectif. Ce dernier est fixé en fonction de ses possibilités, de ses besoins à plus long terme et des résultats des années précédentes.

D- Réellement et clairement défini

L'objectif doit être réellement et clairement défini. Le responsable doit le faire accepter par ses collaborateurs et toute l'organisation.

E- Unicité de l'objectif

Il ne doit exister qu'un seul objectif principal. En effet, pour agir efficacement, une organisation a donc besoin d'un seul objectif fondamental et de sous objectifs, qui tiennent compte éventuellement des contraintes posées par ce dernier. A titre d'exemple, l'objectif unique est l'augmentation du résultat net d'un certain pourcentage. Pour y aboutir, des sous objectifs peuvent être concevables, tels que l'augmentation de la part du chiffres d'affaires, le développement de telle ou telle activité, l'augmentation des marges intermédiaires de gestion ou la réduction des frais généraux et des frais de personnel.

III- CARACTERISTIQUES DE L'OBJECTIF

L'objectif traduit dans le budgets doit être réaliste, concret et motivé. Il doit aussi être accepté.

A- Réaliste

C'est-à-dire viser un but réalisable, non trop ambitieux et décourageant dès le départ, non trop facile à atteindre et par conséquent sans intérêt.

B- Concret

Il doit avoir un impact sur la marche de l'entreprise, être mesurable et quantifié, de façon qu'il puisse permettre de prévoir les moyens et les différentes étapes dans l'espace et dans le temps, nécessaires à sa réalisation.

C- Motivé

IL doit engendrer un résultat substantiel en vue d'une maximisation de profits.

D- Accepté

Il ne doit pas être imposé mais accepté par le responsable.

IV- LES DIFFERENTES CATEGORIES D'OBJECTIFS

Les objectifs peuvent être répartis en quatre classes :

- égotistes
- d'ordre social
- d'ordre économique
- de traitement

A- Les objectifs égotistes

Ce sont les objectifs personnels des gestionnaires. On peut citer quelques uns :

- la volonté de commander ;
- le désir d'indépendance, ou « rester son propre patron » ;
- la velléité de puissance, c'est-à-dire la volonté d'exercer une puissance ou dominer ;
- l'effort créateur ou « instinct de réalisation » ;
- l'esprit de compétition ou « instinct combatif » ;
- l'aspiration de la sécurité.

B- Les objectifs d'ordre social

Des objectifs d'ordre social peuvent être fixés. Certains d'entre eux sont en interaction constante avec les objectifs d'ordre individuel ou psychologique et les recoupent souvent.

1- Le prestige

C'est la volonté d'être reconnu par les autres et d'assurer une position dominante.

2- L'approbation

Le désir d'approbation sociale et le besoin d'acquérir la confiance d'autrui.

C- Les objectifs d'ordre économique

1- La rentabilité

L'objectif de l'entreprise est d'assurer son expansion. Dans ce cas, elle recherche à atteindre un certain montant de bénéfice exprimé en pourcentage qui peut être mesuré par rapport aux

- ressources économiques dont elle dispose pendant une période donnée ;
- produits et services commercialisables ;
- investissements.

Les objectifs de rentabilité expriment une mesure de la création de richesse pour l'entreprise.

La maximisation du profit est un objectif qui peut être atteint soit directement comme dans le premier cas, soit par l'intermédiaire de l'une de ses composantes, c'est-à-dire :

- La production : produire à une meilleure qualité ou rendre un meilleur service avec un coût minimum.

- Les produits de l'entreprise :
  - accroître les produits d'entreprises ;
  - la rentabilité des capitaux propres ;
  - la rentabilité des capitaux investis ;
  - la valeur ajoutée ;
  - le résultat d'exploitation.

2- Objectifs commerciaux

Il est possible de fixer des objectifs commerciaux en rapport avec la pénétration dans le marché, tel que la part du marché en volume d'opérations, ou en montant du chiffre d'affaires, ou bien l'amélioration de l'image de marque de l'entreprise.

SECTION III : LE PROCESSUS BUDGETAIRE

On peut distinguer trois phases dans le processus budgétaire, bien qu'elles aient des durées très différentes.

- La première phase consiste pour la direction générale à fixer l'objectif pour l'année à venir, ainsi que les politiques et orientations qui devront suivre les opérationnels.

- La deuxième phase dure plus longtemps, car ce sont les opérationnels qui fixent les objectifs pour les niveaux hiérarchiques inférieurs, travaillent sur les plans d'actions et proposent des budgets aux niveaux hiérarchiques supérieurs.

- La troisième phase consiste à ce que les budgets opérationnels sont consolidés, et la direction générale essaie de trouver un équilibre entre ces budgets opérationnels et la situation financière de l'entreprise.

I- FIXATION DES OBJECTIFS ET POLITIQUES

Cette phase de fixation des objectifs et des politiques est cruciale et va demander une participation intense de la direction générale. En effet, cette phase oriente tout le travail budgétaire des opérationnels et l'activité de l'entreprise pour l'année à venir.

A- Définir les objectifs de l'année

En général, il s'agit, comme point de départ, d'un objectif financier.

- Rentabilité des capitaux propres
- Rentabilité des capitaux investis
- Marge brute d'exploitation
- Cash flows

Mais il est possible aussi d'avoir des objectifs commerciaux tels que

- part de marché

- montant du chiffre d'affaires

- volume des ventes

Les objectifs financiers sont cependant une définition normale, puisqu'ils expriment une mesure de la création de richesses de l'entreprise.

L'objectif financier est fréquemment fixé par référence

- Aux derniers résultats connus de l'entreprise ;

- A l'estimation faite par la direction générale du potentiel de profit de l'entreprise soit de manière intuitive soit à partir du plan à moyen terme ;

- Aux besoins financiers de l'entreprise, pour satisfaire ses actionnaires et ses créanciers.

B- Choix des politiques

1- Formuler des hypothèses et des prévisions sur l'évolution de l'environnement de l'entreprise

- Connaissance économique du pays
- Taux d'inflation
- Croissance du secteur de l'entreprise
- Evolution probable du SMIG
- Hypothèses sur l'évolution des tarifs autorisés par l'administration
- Hypothèses sur l'évolution des taux d'intérêts

2- Formuler une première approche des politiques

Approche des politiques que la direction générale compte mettre en oeuvre au cours de l'année budgétaire :

- équilibre entre les diverses activités existantes
- gros investissements
- embauche
- répartition des fabrications entre les lieux de fabrication
- sous traitance
- politique salariale

A partir de ces hypothèses et de la première approche des politiques pour l'année à venir, le contrôleur de gestion et le comité de direction font une estimation des valeurs les plus probables pour les principaux paramètres qui déterminent le résultat.

A ce stade, il ne s'agit pas de fixer les objectifs, mais d'estimer les résultats prévisionnels qu'il est possible d'obtenir pour l'année à budgéter, en grandes masses :

- le niveau d'activité
- l'évolution des prix de vente
- l'évolution des prix d'achat et salaires
- l'enveloppe des frais de structure
- l'évolution des besoins en fonds de roulement
- l'enveloppe d'investissement
- les frais financiers et les remboursements d'emprunts

Ces paramètres permettent de calculer de manière approximative un état de résultat prévisionnel de trésorerie.

Ces hypothèses sont traitées selon une approche de simulation, à l'issue de laquelle on présente un pré-budget à la direction générale. Celle ci prend une décision finale quant aux choix à mettre en oeuvre pour l'année à venir. Ce choix est concrétisé dans un document, destiné aux opérationnels, qui contient les thèmes suivants :
- l'objet quantifié de l'entreprise ainsi que les objectifs des principaux centres de responsabilité ;

- les hypothèses qui doivent être retenues pour l'évolution à venir de l'environnement, en indiquant la valeur exacte des paramètres (inflation, augmentation des salaires, taux de change, croissance du marché, ect.) ;

- les politiques qui devront être mises en oeuvre pendant l'année à venir : commercial, production, personnel, achats, besoin en fonds de roulement, investissement, etc.

C'est alors que commencera véritablement dans l'ensemble de l'entreprise, le cycle budgétaire.

II- L'ORGANISATION DU PROCESSUS BUDGETAIRE

A partir de ce document et le cas échéant du plan opérationnel à 3 ans, les centres de responsabilité à chaque niveau vont faire eux aussi une analyse de type « pré-budget » de sorte que, par ce mouvement descendant, tous les centres de responsabilité vont se trouver dotés.

- d'un objectif spécifique et quantifié
- des hypothèses à retenir
- des politiques à mettre en oeuvre

Sur cette base, ils vont donc travailler pour définir un plan d'action qui permettra d'atteindre l'objectif fixé, ou tout au moins s'en rapprocher le plus possible.

Sur la base du plan d'action finalement retenu, ils vont élaborer leur budget en calculant les conséquences financières, éventuellement avec l'aide des services de contrôle de gestion et de l'informatique.

Les budgets, accompagnés de l'objectif et d'une description des plans d'action, vont alors remonter la hiérarchie progressivement, pour qu'ils soient évalués par le chef hiérarchique.

A l'issue de cette évaluation, le budget du centre sera approuvé et accepté. Ensuite, ces budgets sont consolidés et soumis pour approbation par la direction générale.

Ce processus correspond donc à un mode de travail entre les niveaux hiérarchiques favorisant la délégation d'autorité et permettant à chaque niveau d'assurer sa responsabilité spécifique.

III- ORGANISATION DES DIFFERENTS BUDGETS

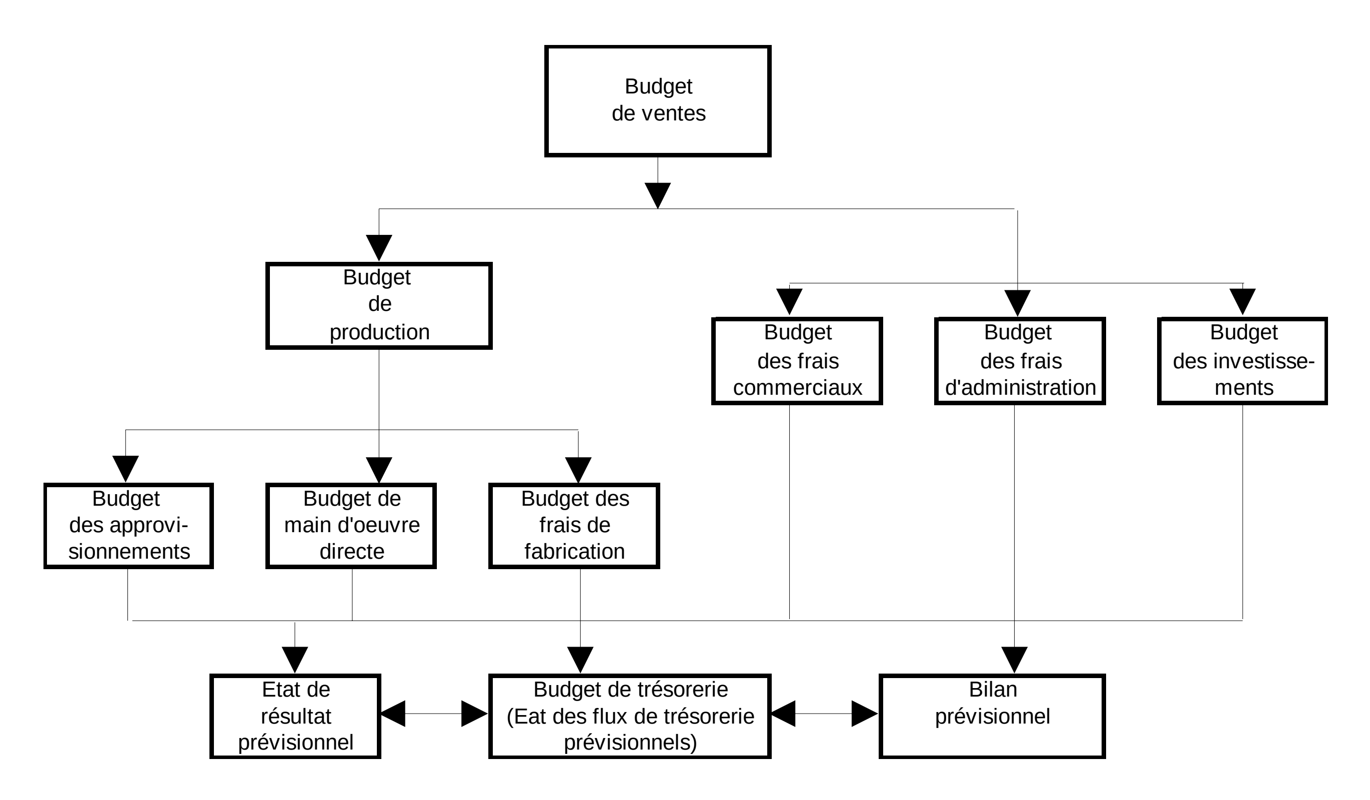
Dans le suivi du processus budgétaire, on adopte une logique fonctionnelle qui nous permet d'aboutir à l'objectif. Il faut donc définir les ventes pour travailler sur la production, puis les achats, les frais de structure et la trésorerie. Il doit exister un ordre séquentiel des budgets selon les thèmes traités, qui correspond à une coordination entre les différents types de centres de responsabilités.

A- Schéma des articulations fonctionnelles du système budgétaire

La structure du système budgétaire était étroitement liée à la culture de l'entreprise. On trouve ainsi des budgets

- par fonction (ventes, production, achats, etc.)
- par produit (ou branche d'activité)
- ou par zone géographique

Nous retiendrons le cas d'une structure budgétaire fonctionnelle qui sera schématisée ainsi



Une telle structure budgétaire pourrait correspondre au cas d'une entreprise moyenne de production. Elle correspond également au raisonnement qui est habituellement mené pour construire le pré-budget ou pour consolider les budgets détaillés.

En effet, lorsqu'un opère dans une économie de marché, le problème premier est de vendre. Il est donc logique, lors de la construction du projet d'ensemble, de partir des ventes (du budget commercial).

Une fois les ventes prévues, on peut en déduire le budget de production, le budget des approvisionnements ainsi que les frais de structure et les dépenses d'investissements à engager.

Ces différents budgets seront ensuite récapitulés dans des documents de synthèse permettant d'obtenir un cadre budgétaire d'ensemble, appelé budget maître.

B- Le budget des ventes

L'élaboration du budget des ventes est une des phases les plus importantes du processus budgétaire, car l'ensemble des autres budgets et le résultat final reposent sur la prévision qui en a été faite.

1- Prévisions à court terme liées aux ventes

La prévision à court terme correspondante est déterminée à partir des éléments suivants :

- volume des ventes passées ;

- situation du carnet de commande, pour les entreprises travaillant à la commande et avec un délai de fabrication ;

- objectifs de vente pour l'année à venir ;

- études de marché ;

- goulots d'étranglement existants (approvisionnements, production, etc.) ;

- actions de promotion et politique de prix ;

- tendances de l'économie (prévisions de l'Institut des Statistiques par exemple) ;

- situation de la concurrence ;

- degré « d'agressivité » de l'équipe concurrente, etc.

2- Prévisions de ventes

A partir de ce canaux, chaque responsable au sein de l'organisation commerciale établira des prévisions de ventes en quantités, qui feront apparaître constamment.

- les quantités prévues pour chaque produit, mois par mois ;

- les produits en lancement ou en cours de suppression ;

- les niveaux de stocks de produits finis prévus pour chaque mois.

3- Valorisation des prévisions de ventes

Ces prévisions quantitatives seront ensuite valorisées sur la base des tarifs prévus, afin d'obtenir une prévision de chiffre d'affaires par mois.

Les prix de vente des nouveaux produits seront déterminés selon les règles en vigueur et, en ce qui concerne les produits existants, les prix de vente prévisionnels seront établis à partir d'une politique générale des prix et de la situation concurrentielle des produits. Cette prévision d'évolution des prix est fonction des conditions du marché et de la concurrence.

La valorisation des prévisions en quantités vendues devra tenir compte en même temps que les hausses de prix prévues, des remises, ristournes ou escomptes accordés aux clients.

On obtiendra alors une prévision mensualisée donnant les éléments suivants :

Quantités produits X prix de vente actuels = produit des ventes en valeur actuelle X taux d'évolution des prix = valeur brute des ventes - remises, ristournes et autres réductions = chiffre d'affaires prévisionnel

4- Calcul de la T.V.A. sur les ventes

Pour déterminer la T.V.A. collectée au profit de l'Etat et la préparation du budget de trésorerie, on calcule mois par mois le montant de la T.V.A.

5- Les coûts commerciaux

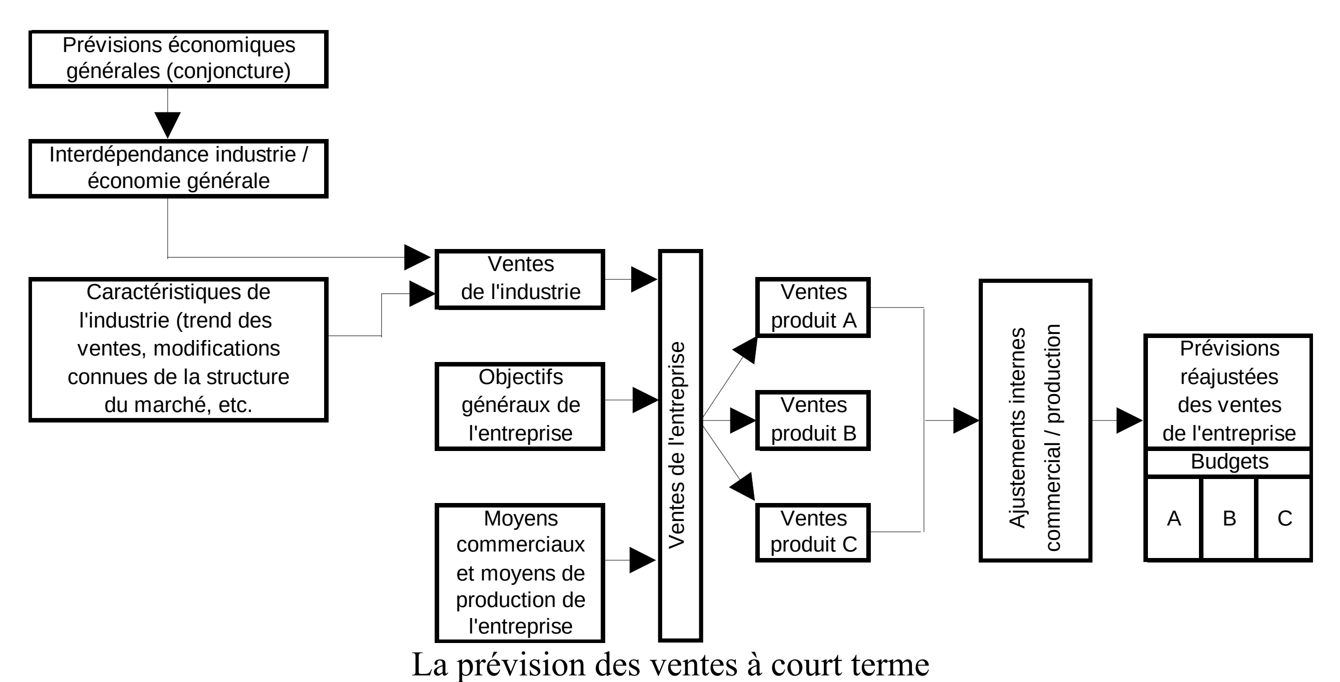
Parallèlement aux provisions du chiffre d'affaires, le budget des ventes doit comprendre les coûts de commercialisation. Ces coûts comprendront :

- la force de vente
- le marketing
- la publicité et la promotion des ventes
- la direction commerciale
- les transports et la logistique de distribution
- le conditionnement

L'ensemble de ces coûts sera consolidé.

L'importance que l'on accordera à ce budget est fonction de son poids relatif au chiffre d'affaires. Il est d'ailleurs très courant que l'accord de la direction générale soit formulé en termes de pourcentage par rapport au chiffre d'affaires.

Une fois le budget des ventes est arrêté au niveau des différents centres de profits et de la direction commerciale, il est procédé aux tests de comptabilité concernant tant la cohérence des niveaux de prix que la cohérence des volumes des ventes avec le potentiel commercial ou industriel de l'entreprise.



La prévision des ventes à court terme
schéma d'ensemble
Source Michel GERVAIS
Contrôle de Gestion et Planification de l'entreprise

C- Le budget des stocks de produits finis

En fonction d'un taux de rotation prévisionnel des stocks par rapport aux ventes, on établit le budget de stocks de produits finis en quantité. Ce budget permet de déterminer le stock final désiré pour les produits finis et donc les quantités à fabriquer en fonction des prévisions de ventes.

D- Le budget d'investissement

Il se fait fréquemment comme point de départ du budget de production. Il permet alors de définir l'évolution de l'outil de production.

E- Le budget de production

Dans une entreprise industrielle, l'élaboration du budget de production est l'une des tâches essentielles à l'intérieur du cycle budgétaire ; c'est certainement là que se situe le travail le plus important du contrôle de gestion, et c'est aussi le budget à l'établissement duquel travaillent le plus grand nombre de responsables.

L'élaboration du budget de production se décompose en plusieurs étapes successives, au cours desquelles la concertation entre les différents services concernés est indispensable.

1- Détermination des quantités de produits à fabriquer

A partir des prévisions de ventes, et en tenant compte des délais de fabrication, du niveau des stocks prévisionnels et d'un certain lissage de la charge de travail, chaque responsable de production établira des prévisions de production en quantités et mois par mois, pour les produits dont il a la charge. Dans le cas où il existe plusieurs usines ou plusieurs ateliers, c'est le directeur de production qui définira auparavant la politique d'implantation des fabrications, en fonction des moyens de production existants ou à venir, tels que prévus dans le budget des investissements et en ayant le souci constant d'utiliser de façon optimale les capacités installées. Cette politique d'implantation est, d'autre part, nécessaire pour pouvoir définir la liste des aménagements, améliorations techniques, extensions ou réductions de capacité à envisager, et également arrêter une politique de sous-traitance pour l'exercice à venir.

2- Elaboration du budget achats / approvisionnements

Le budget des achats de matières est établi en quantités et en valeurs d'après les prévisions de production élaborées précédemment et en fonction de l'évolution souhaitée du stock matières.

Les quantités sont issues des nomenclatures techniques des produits et tiennent compte des évolutions technologiques prévues, tant par le bureau d'études, que par le marketing.

Les prix d'achats prévisionnels sont fixés en fonction d'une évolution probable des prix et des politiques de vente des fournisseurs. Ils tiennent compte des remises, rabais et autres ristournes, et il y a lieu de vérifier que leur évolution est cohérente avec celle des prix de

vente. Notons pour mémoire, que le budget d'achats - élaboré par le service responsable des achats - doit aussi intégrer le coût des transports sur achats, le coût des services achats et autres frais d'approvisionnement et des prévisions mensualisées des niveaux de stocks matières, valorisés en fonction des prévisions.

3- Elaboration du budget de la main d'oeuvre productive et des frais des ateliers de fabrication

En partant des prévisions de production et des gammes main-d'oeuvre des produits, les responsables des usines ou ateliers établissent des prévisions de charges, mois par mois, pour chaque atelier et chaque usine.

La prévision des charges doit tenir compte notamment des aspects suivants :

- évolution des standards techniques de fabrication et facteurs de productivité (mécanisation, mise en place de machines plus rapides) ;

- temps supplémentaires lors des démarrages des nouveaux produits ;

- aléas de fabrication (pannes machines, utilisation de machines plus lentes, d'outillages défectueux, de matières non conformes, retouche de pièces non conformes, etc.)

- temps de montage, démontage, réglage des outils ;

- temps non productif (repos, heures de délégation, etc.) ;

- horaires de travail (équipes, heures supplémentaires, réductions d'horaires, etc.) ;

- absentéisme (déterminé en fonction d'historiques des années précédentes.)

A partir de ces prévisions de charge, il est possible de définir une politique d'embauche, ou éventuellement de chômage technique. Le budget des heures productives est valorisé à l'aide de taux horaires et en fonction de l'évolution probable des taux de rémunération et des charges salariales directes déterminées par la direction du personnel.

D'autre part, compte tenu de l'activité prévisionnelle de chaque atelier, chaque responsable de fabrication détermine ses prévisions pour les autres coûts de fabrication : main-d'oeuvre indirecte (maîtrise, régleurs, caristes, manutentionnaires, personnel de nettoyage), consommation d'équipements de protection, entretien et réparation, énergie, consommation d'outillages, amortissements et autres charges fixes ou semis variables ; si nécessaire, il fixe les niveaux souhaités de stocks de produits semi-ouvrés.

4- Elaboration du budget des frais généraux d'usine

Il s'agit là de l'ensemble des budgets des services annexes à la fabrication (lancement, ordonnancement, expéditions, méthodes, entretien, gardiennage, etc.) et des budgets des services administratifs (comptabilité, informatique, personnel, bureau d'études, coordination commerciale ou direction d'usine). Pour tous ces budgets, appelés généralement « budgets de frais », l'essentiel de la prévision porte sur les effectifs.

F- Budget de frais de structure d'entreprise

Ils sont généralement élaborés par les directions fonctionnelles telles que direction administrative et financière informatique direction du personnel, etc. Pour ces budgets, l'esprit est le même que pour les frais généraux d'usine : maîtriser la croissance des effectifs, des études sous-traitées à l'extérieur et des investissements en matériel (informatique, recherche, etc.). L'essentiel de ces frais de structure correspond à des coûts discrétionnaires, c'est-à-dire qu'il est difficile d'établir une relation claire, voire mathématique, entre le niveau de ces coûts et la qualité de la performance des services fonctionnels.

Pour essayer de maîtriser les frais de structure, on utilise :

- soit une approche globale : fixer un montant global, souvent en relation avec le chiffre d'affaires. A l'intérieur de cette enveloppe, les services fonctionnels doivent se « débrouiller » ;

- soit une approche analytique : définir les missions principales de ces services et leur affecter des effectifs et dépenses correspondants. Ceci correspond à la méthode des budgets à base zéro dans laquelle on essaie d'identifier le montant de dépense nécessaire pour un niveau donné de prestation de service. Il s'agit alors de définir les priorités pour pouvoir moduler les dépenses.

G- L'état de résultat prévisionnel

L'orsque tous les budgets d'exploitation sont établis, on élabore par consolidation une première esquisse de l'état de résultat prévisionnel.

L'état de résultat prévisionnel permet de calculer l'excédent brut d'exploitation et d'évaluer s'il est vraisemblable pour l'entreprise d'atteindre son objectif. La direction générale peut alors faire une première évaluation des budgets proposés. Elle ne les approuvera définitivement que lorsque l'état de résultat prévisionnel et budget de trésorerie auront été finalisés.

MODELE DE L'ETAT DE RESULTAT (présentation autorisée)
(Entreprise)
ETAT DE RESULTAT

	Notes	Exercice clos le 31 décembre n	n-1
Produits d'exploitation			
Revenus		X	X
Autres produits d'exploitation		X	X
Production immobilisée		X	X
Total des produits d'exploitation		**X**	**X**
Charges d'exploitation			
Variation des stocks des produits finis et des encours (en + ou -)		X	X
Achats de marchandises consommés		X	X
Achats d'approvisionnements consommés		X	X
Charges de personnel		X	X
Dotations aux amortissements et aux provisions		X	X
Autres charges d'exploitation		X	X
Total des charges d'exploitation		**(X)**	**(X)**
Résultat d'exploitation		**X**	**X**
Charges financières nettes		(X) X	(X) X
Produits des placements		X	X
Autres gains ordinaires		X	X
Autres pertes ordinaires		(X)	(X)
Résultat des activités ordinaires avant impôt		**X**	**X**
Impôt sur les bénéfices		(X)	(X)
Résultat des activités ordinaires après impôt		X	X
Eléments extraordinaires (Gains / Pertes)		X	X
Résultat net de l'exercice		**X**	**X**
Résultat net de l'exercice		**X**	**X**
Effet des modifications comptables (net d'impôt)		X	X
Résultat après modification comptables		**X**	**X**

MODELE DE L'ETAT DE RESULTAT (présentation de référence)

(Entreprise)
ETAT DE RESULTAT
(Exprime en dinars)

	Notes	Exercice clos le 31 décembre n	n-1
Revenus		**X**	**X**
Coût des ventes		(X)	(X)
Marge brute		**X**	**X**
Autres produits d'exploitation		X	X
Frais de distribution		(X)	(X)
Frais d'administration		(X)	(X)
Autres charges d'exploitation		(X)	(X)
Résultat d'exploitation		**X**	**X**
Charges financières nettes		(X)	(X)
Produits des placements		X	X
Autres gains ordinaires		X	X
Autres pertes ordinaires		(X)	(X)
Résultat des activités ordinaires avant impôt		**X**	**X**
Impôt sur les bénéfices		X	X
Résultat des activités ordinaires après impôt		**X**	**X**
Eléments extraordinaires (Gains / pertes)		X	X
Résultat net de l'exercice		**X**	**X**
Résultat net de l'exercice		X	X
Effets des modifications comptables (net d'impôt)		X	X
Résultat après modifications comptables		**X**	**X**

H- Le budget de trésorerie

Le budget de trésorerie ou état des flux de trésorerie prévisionnels centralise et récapitule toutes les conséquences financières des budgets précédents. Il reprend donc les dépenses de fonctionnement et d'investissement et les recettes provenant des ventes ou des produits des activités annexes.

On distingue généralement trois parties dans ce budget :

1- Les flux de trésorerie liés à l'exploitation :

Pour l'exploitation, les principaux éléments qui sont pris en compte sont :

- les encaissements qui seront faits dans l'année à venir en fonction des ventes T.T.C. et des conditions des règlements des clients (délais, moyens de paiement) ;

- les décaissements de l'année à venir
- les paiements aux fournisseurs de matière, à partir des achats T.T.C. et des conditions de crédits des fournisseurs (délai moyen de paiement de l'entreprise) ;

Par différence entre les encaissements et les décaissements, on obtient le solde net de trésorerie d'exploitation. A partir de là, on calcule :

- les flux de trésorerie liés aux activités d'investissement (encaissements suite à des cessions d'actifs immobilisés, décaissements pour les investissements à partir du budget d'investissement)

- les flux de trésorerie liés aux activités de financement (emprunts à long terme ou augmentations de capital, remboursements, d'emprunts, paiement des impôts sur les bénéfices et le paiement des dividendes.

La somme algébrique de ces flux de trésorerie est confrontée avec la position initiale de trésorerie. De là apparaissent les besoins de financement ou les surplus.

MODELE DE L'ETAT DES FLUX DE TRESORERIE
(Méthode de référence)

ETAT DE FLUX DE TRESORERIE
(Exprime en dinars)

	Notes	Exercice clos le 31 décembre n	n-1
Flux de trésorerie liés à l'exploitation			
Encaissements reçus des clients		X	X
Sommes versées aux fournisseurs et au personnel		X	X
Intérêts payés		X	X
Impôts sur les bénéfices payés		X	X
Flux de trésorerie provenant de (affectés aux) l'exploitation		X	X
Flux de trésorerie liés aux activités d'investissement			
Décaissements provenant de l'acquisition d'immobilisations corporelles et incorporelles		X	X
Encaissements provenant de la cession d'immobilisations corporelles et incorporelles		X	X
Décaissements provenant de l'acquisition d'immobilisations financières		X	X
Encaissements provenant de la cession d'immobilisations financières		X	X
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités d'investissement		**X**	**X**
Flux de trésorerie liés aux activités de financement			
Encaissements suite à l'émission d'actions		X	X
Dividendes et autres distributions		X	X
Encaissements provenant des emprunts		X	X
Remboursement d'emprunts		X	X
Flux de trésorerie provenant des (affectés aux) activités de financement		**X**	**X**
Incidences des variations des taux de change sur les liquidités et de liquidités		X	X
Variation de trésorerie		**X**	**X**
Trésorerie au début de l'exercice		X	X

SECTION IV : LES PROCEDURES BUDGETAIRES

La formalisation d'un processus budgétaire peut ne pas apparaître indispensable lorsqu'il s'agit d'une P.M.E. Cependant, un minimum de standardisation des documents facilitera le travail d'élaboration des budgets. Lorsque la taille de l'entreprise devient plus importante, le nombre de participants au processus budgétaires s'accroît et sa formalisation s'impose.

I- ETABLISSEMENT DU CALENDRIER BUDGETAIRE

Il convient de définir un calendrier. Le budget devant concerner l'année à venir, il est souhaitable sinon indispensable, qu'il soit terminé avant le début de l'année.

Le temps imparti à la préparation des budgets ne doit être ni trop court, ni trop long. S'il est trop court le temps peut manquer pour un réel travail de réflexion ; d'autre part, le temps peut aussi manquer pour faire participer tous les responsables. S'il est trop long, il y a un risque de désintérêt de la part des responsables qui ne sont plus suffisamment motivés ; de plus, durant la période budgétaire, les paramètres économiques risquent de changer et de nécessiter une modification de la valorisation des budgets ; ce qui peut engendrer une réactualisation permanente qui risque de devenir un processus sans fin.

L'orsqu'un processus formel de planification existe, le plan opérationnel est terminé fin juin, début juillet. A cette occasion les responsables opérationnels ont donc déjà travaillé les hypothèses et les grandes lignes du plan d'action de la première année du plan, qui est en même temps l'année budgétaire à venir. Le travail d'élaboration des budgets est donc facilité et beaucoup plus court.

En général, le travail budgétaire démarre début septembre pour être complètement terminé fin décembre, avant le démarrage de l'année budgétaire.

L'essentiel du travail consiste pour les opérationnels à affiner les objectifs et le plan d'action en fonction des données économiques depuis l'élaboration du plan et à mensualiser les chiffres budgétaires pour faciliter le suivi.

II- REALISATION D'ETUDES PREPARATOIRES

La phase des études préparatoires part généralement d'une étude économique, qui permet d'analyser quelle sera l'évolution de la conjoncture globale pour l'année à venir et son incidence sur l'activité de l'entreprise.

Il s'agit donc de rassembler au cours de cette phase, toute une panoplie d'études et d'analyses, nécessaires à la construction du programme d'action à court terme.

A partir de ces études, des directives émanant de la direction générale et du plan opérationnel à moyen terme - dans le cas où il existe - les principaux responsables budgétaires de l'entreprise définissent quantitativement chacun pour la partie qui le concerne, les objectifs d'activité et d'amélioration à atteindre ainsi que les moyens à mettre en oeuvre.

A- Etudes économiques générales

Elles se rapportent à l'environnement global et à un certain nombre d'autres analyses endogènes.

1- Etudes se rapportant à l'environnement global

Elles permettent de cerner l'environnement global dans lesquels va se situer l'entreprise, c'est-à-dire les études de conjoncture et celles qui permettent d'apprécier la demande et la part de marché prise par l'entreprise.

a- Les études de conjoncture

Elles consistent en l'appréciation de la conjoncture future des secteurs dans lesquels l'entreprise évolue.

1- Au niveau du plan quinquennal.
- croissance du produit intérieur brut
- la demande intérieure (consommation et investissement)
- la demande extérieure

2- Prévisions pour l'année à venir
- au niveau du système monétaire et financier (mobilisation des ressources, masse monétaire, taux d'inflation, évolution du taux d'intérêt)
- croissance des importations et des exportations
- évolution probable des conventions collectives
- évolution des tarifs autorisés par l'administration

Elles peuvent aussi se baser sur des études plus ponctuelles menées par des ministères ou des organismes spécialisés, tels que le Ministère de l'Economie, du Commerce Extérieur et du Ministère des Finances.

D'autres études de conjoncture peuvent aussi se rapporter au climat économique dans lequel les revenus et les dépenses peuvent varier, car ce climat influe sur les possibilités et les désirs de recours à l'entreprise par les clients demandeurs de produits ou de services.

En ce qui concerne les possibilités d'approvisionnement par exemple, les périodes de récession économique entraînent généralement un amoindrissement des revenus des particuliers et des entreprises, et par conséquent un pouvoir d'achat plus faible.

b- Les études à caractère commercial

La première phase est consacrée à l'étude approfondie de l'évolution du marché, pour les produits et les services ainsi que pour les régions qui présentent des difficultés. La seconde se rapporte à la politique commerciale que l'entreprise entend suivre en fonction de l'étude du passé et de l'environnement futur.
Cela va permettre de prévoir des normes commerciales qui seront utilisées pour évaluer la production future et les produits de l'entreprise, ainsi que des normes techniques pour déterminer les coûts des produits et des services.

2- Etudes endogènes

a- Evolution de l'exploitation

Il s'agit d'analyser certains éléments se rapportant à l'exploitation de l'entreprise et leur comparaison par rapport au marché :

- les achats
- le chiffre d'affaires
- la marge commerciale
- les coûts des produits et services
- les constituantes du cash flow
- le résultat d'exploitation

b- Les investissements

L'étude correspondante consiste en l'examen des investissements tactiques à réaliser, tels que l'acquisition de matériel informatique et les dépenses de maintenance y afférentes ; ainsi que l'étude de la tranche d'investissement stratégique prévue pour l'année à venir.

c- La structure du budget

Rentrent dans ce cadre, les analyses des décisions envisagées qui peuvent modifier la répartition des tâches et l'autorité, ainsi que les conditions sociales. Cela entraîne une modification dans la structure des budgets. A titre d'exemple, certaines unités seront à créer pour assurer de nouveaux travaux et d'autres à supprimer ou à modifier.

La combinaison de l'ensemble des études doit être analysée afin de prévoir leurs conséquences sur l'équilibre financier de l'entreprise et en particulier sur les résultats. Cela va permettre d'obtenir une opinion préliminaire sur les perspectives de l'année à venir et par conséquent de formuler une première approche des politiques, que la direction générale compte mettre en oeuvre au cours de l'exercice budgétaire.

B) Les méthodes de prévision

Dans le cadre du budget, la prévision constitue un moyen d'amélioration de la prise de décision et non une fin en soi. Ainsi, toute discussion sur ses méthodes doit traiter directement des domaines auxquels elle s'applique.

1- Domaine d'application des prévisions

Les prévisions et leurs processus sont regroupés selon les fonctions de l'organisation : marketing, production, finance, personnel et direction générale.

a- Marketing

En marketing, les prévisions portent sur la taille et les caractéristiques du marché. Le service marketing pourra alors utiliser ces prévisions pour planifier la publicité, les achats et les

ventes ainsi que les autres efforts promotionnels. En outre le marketing nécessite des prévisions sur des éléments tels que la part du marché, la tendance à long terme des taux et le développement de nouveaux produits.

b- La production

En matière de production, on éprouve un besoin très important de prévision dans le domaine des coûts relatifs aux produits et services fournis par l'entreprise.

c- La finance et la comptabilité

La finance et la comptabilité constituent un domaine dans lequel la prévision est depuis longtemps d'un très grand secours. En effet, pour maintenir l'entreprise dans des conditions satisfaisantes de liquidité, le service financier doit être capable de projeter la valeur et la cadence des différentes recettes et décaissements, du cash flow et ses composantes, ainsi que du fonds de roulement.

d- Le personnel

Les prévisions auxquelles il doit recourir portent généralement sur des décisions concernant le programme de recrutement. :

- nombre de personnes à embaucher dans chaque catégorie professionnelle ;
- besoins en personnes à intégrer dans le programme de formation ;
- taux de rotation par catégorie ;
- modification de l'horaire ;
- tendance de l'absentéisme et des retards.

e- La direction générale

La fonction de direction générale est essentielle au bon fonctionnement de l'entreprise. L'importance des prévisions qu'on peut utiliser à ce niveau pour fonder une prise de décision est sans doute critique. Outre les prédictions relatives à l'économie dans son ensemble, les dirigeants peuvent utiliser les prévisions dans les domaines :

- de l'évolution des prix
- des coûts des produits et services
- de la croissance future des lignes de produits et des profits
- des résultats à venir des sociétés qu'on souhaiterait éventuellement acquérir ou prendre en participation.

Un élément toujours présent dans la situation des prévisions est l'incertitude. Un autre élément pose des difficultés, à des degrés divers dans toutes les situations, est qu'une prévision s'appuie sur l'information contenue dans les données historiques.

2- Les techniques de prévisions

Un certain nombre de techniques a été développé. Elles peuvent être séparées en deux grandes classes, qui sont les techniques quantitatives et les méthodes de probabilité subjective.

Ces techniques sont généralement utilisées par le contrôleur de gestion, pour comparer les prévisions faites par lui et les besoins prévisionnels exprimés par les différentes unités. Elles servent aussi d'aide à la prise de décision.

a- Les méthodes quantitatives

Ce sont des techniques dont le point de départ est une série de valeurs et de données passées et qui, selon certaines règles, développent une prédiction de valeurs futures. Dans le domaine des méthodes quantitatives, les techniques utilisées sont :

- les moyennes mobiles
- le lissage exponentiel
- le filtrage adaptatif
- l'analyse de régression et corrélations simples
- l'analyse de régression et corrélations multiples

Dans ces techniques, une séquence historique de données prélevées sur un certain nombre de périodes constitue le point de départ.

A l'aide de ces données, on cherche à prédire ce qui se passera quelque temps plus tard. C'est par exemple le cas des achats par catégories dont la séquence peut porter sur des cours mensuels ou journaliers. Ainsi, la première opération peut consister à prendre la catégorie de produits achetés de chacun des trente six mois. Ensuite, pour prévoir les achats des mois à venir, on utiliserait la technique la mieux adaptée au problème, en se basant sur ce modèle historique.

Les situations dans lesquelles de telles données ne sont pas immédiatement disponibles ou applicables ; aussi dans le cas où une part plus importante est faite au jugement des moyens, sont généralement les mieux adaptées à l'application des méthodes qualitatives.

b- Les méthodes qualitatives

Le but des méthodes qualitatives est de prévoir les modifications d'une situation initiale, ou bien de prévoir une situation future pour laquelle il n'existe pas de données rétrospectives.

Les modifications peuvent résulter de plusieurs facteurs extérieurs. C'est le cas par exemple, lorsque l'entreprise a le sentiment que l'un de ses produits est en train d'atteindre le point culminant de son attrait pour le public, et d'approcher la fin de son cycle ou parce que celle-ci prévoit la création de nouveaux produits à mettre sur le marché.
Les techniques qualitatives font encore largement appel à l'intuition.

III- LES DOCUMENTS BUDGETAIRES

Les procédures budgétaires s'appuient d'abord sur un jeu de documents diffusés aux opérationnels pour faciliter l'élaboration des budgets. Ces documents sont spécifiques à chaque entreprise, pour tenir compte de ses activités, sa structure de centres de responsabilité et des préoccupations de sa direction. L'importance de ces documents est très grande, car ils orientent tout le travail et la réflexion des opérationnels.

Calendrier, documents budgétaires et définitions devraient faire partie d'un descriptif écrit de la procédure budgétaire. Ce document de référence permet effectivement aux opérationnels de s'y reporter lorsqu'ils rencontrent des difficultés d'interprétation des documents.

Ces descriptif ne doit pas être trop complexe à manier : au contraire, il devrait être rédigé en langage adapté aux opérationnels et structuré pour faciliter son utilisation. Il doit être constamment mis à jour, au fur et à mesure de l'évolution de l'entreprise et de ses activités.

IV- ELABORATION DU PRE-BUDGET

Les données découlant des études de préparation et d'application des techniques de prévision appropriées fournissent des indications sur les prévisions préalables. Le contrôleur de gestion, va estimer par grandes masses, les résultats possibles pour l'année à budgéter.

Il s'agit en effet, de savoir si les objectifs envisagés sont susceptibles d'être atteints. Ce travail l'amènera à tester différents scénarios et à construire plusieurs projets de budgets. Pour éviter des calculs fastidieux, le recours à un modèle de simulation informatisé sera quasi obligatoire.

A- Choix du projet qui deviendra pré-budget

Il revient à la direction générale réunie généralement en comité budgétaire, de choisir ce qui lui apparaît le meilleur projet. Ce dernier prend quelquefois le nom de pré-budget.

1- Le passage en simulation

Une approche par « essai et erreur » permet de trouver un équilibre satisfaisant entre les différentes contradictions. Par exemple entre le développement des achats, l'amélioration de la marge et la restriction des tarifs appliqués.

Le fait de pouvoir faire plusieurs « passages » en simulation permet ainsi au comité de direction d'aboutir à un choix de politique à partir de résultats prévisionnels, et si nécessaire, de motiver l'objectif.

2- Avantages de la simulation

Cette simulation ou « pré-budget », a pour avantage de :

- Inciter la direction générale à fixer un objectif daté et quantifié, qui puisse être communiqué aux opérationnels avant qu'ils ne travaillent sur leurs budgets.

- Inciter le comité de direction à formaliser ses hypothèses sur l'évolution de l'environnement de l'entreprise :

- conjoncture économique ;
- taux d'inflation ;
- taux de change pour les opérations internationales ;
- évolution des cours des matières ;
- évolution des charges sociales ;
- évolution du taux d'intérêt.

- Aider le comité de direction à choisir les politiques qui seront mises en oeuvre pour l'année à venir.

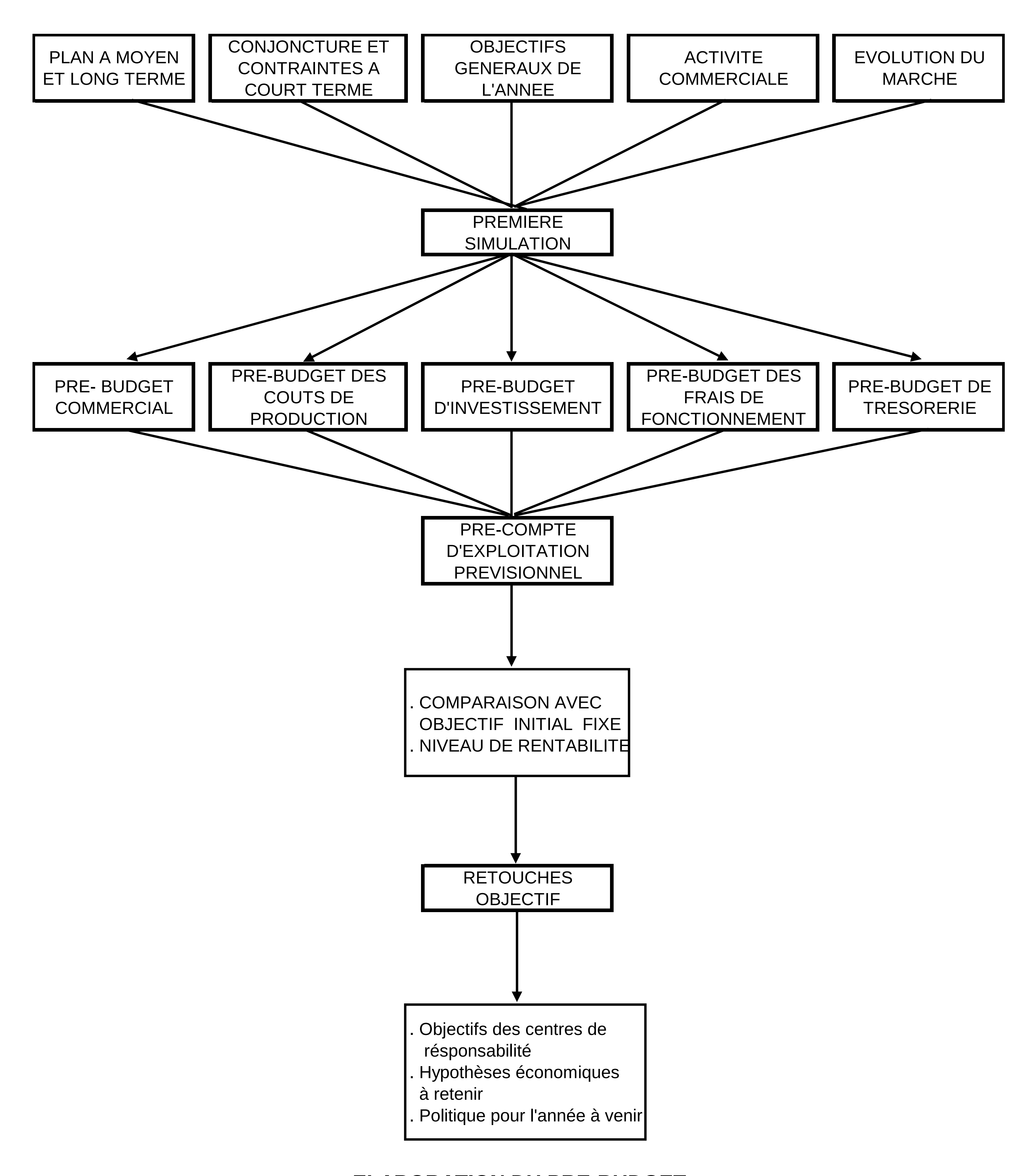
- politique salariale ;
- politique d'embauche et allocation du personnel ;
- maîtrise du fonds de roulement et des clients ;
- évolution des frais de structure ;
- politique d'investissement ;
- politique financière.

- Faciliter l'articulation concrète entre les choix budgétaires et les politiques à long terme, dans le cas où l'entreprise a élaboré un plan à long terme.

B- Choix des politiques

A l'issue de cette simulation, ou de l'étude du pré-budget, la direction générale prend une décision finale quant aux politiques à mettre en oeuvre pour l'année à venir (commerciale, de production, du personnel et de collecte des ressources). Ce choix est concrétisé dans un document, destiné aux opérationnels. Il contient l'objectif quantifié de l'entreprise ainsi que les objectifs des principaux centres de responsabilité. Il contient aussi les hypothèses qui doivent être retenues, en indiquant la valeur exacte des paramètres utilisés (inflation, augmentation des salaires, taux de change, croissance du marché et autres).

C'est alors que commencera véritablement le cycle budgétaire, dans l'ensemble de l'entreprise.



ELABORATION DU PRE-BUDGET

V- ARRETES DES PROPOSITIONS BUDGETAIRES

Les dirigeants du haut de la hiérarchie cernent les conséquences du pré-budget sur le fonctionnement de leurs départements, de façon à déterminer un objectif quantifié pour les responsables du niveau hiérarchique immédiatement inférieur. Le processus est répété jusqu'au niveau le plus bas de la hiérarchie. A l'issue de ce mouvement descendent, tous les responsables des unités se trouvent dotés d'un objectif spécifique et quantifié et d'hypothèses à retenir pour construire leur budget.

Sur cette base, chaque responsable définit un plan d'action permettant d'atteindre l'objectif et traduit ses conséquences financières dans un budget.
Pour permettre aux unités de définir leurs besoins en matière d'investissement, de frais généraux, de personnel et de ressources, le contrôleur de gestion adressera à chacune d'entre elles les imprimés prévus à cet effet. Les rubriques budgétaires ne concernent que les éléments contrôlables par elles. Ensuite, il véhicule le processus budgétaire en les assistant dans l'élaboration de leurs prévisions et en discutant avec elles les propositions formulées. Ensuite, il centralise ces propositions, valorise et arrête le budget.

A- Propositions par les unités de gestion

A base des imprimés envoyés par le contrôleur de gestion, les responsables budgétaires, chacun en ce qui le concerne pourra ainsi élaborer ses propositions budgétaires en fonction des directives qui lui ont été assignées, de ses objectifs spécifiques et de ses moyens. Il reçoit l'assistance de contrôleur de gestion pour le chiffrage de ses données et la formulation de ses besoins.

A chaque niveau, le supérieur hiérarchique évalue les propositions budgétaires de chacune des unités se trouvant sous sa responsabilité. Une discussion s'engage alors en vue d'aboutir à des prévisions budgétaires acceptées par les parties et conformes aux objectifs préétablis. En conclusion de cette discussion.

- Soit que le supérieur hiérarchique convie le responsable à retravailler certaines hypothèses du plan d'action ;

- Soit qu'il approuve le budget proposé sous réserve de son acceptation par la direction générale.

Un tel dialogue a pour but :

- de mieux cerner les points clés de chaque budget ;

- de préciser et de modifier éventuellement certaines hypothèses de base.

Vu les navettes qu'elle entraîne, cette phase de négociation est relativement longue. Pendant cette durée, le rôle du contrôleur de gestion est d'animer, de conseiller et de proposer éventuellement sa médiation, mais jamais d'imposer un budget.

Ce processus correspond à un mode de travail entre les niveaux hiérarchiques, qui favorise la délégation d'autorité et permet à chacun d'assurer sa responsabilité spécifique.

B- Elaboration par le contrôleur de gestion des budgets

Les différentes propositions budgétaires des différentes unités sont rassemblées par le contrôleur de gestion pour validation, chiffrage et élaboration du budget global et détaillé. Ensuite, le contrôleur de gestion vérifie la cohérence et la pertinence des éléments constitutifs des budgets, consolide et arrête la première proposition du budget définitif global et détaillé à soumettre à la direction générale.

Deux situations peuvent avoir lieu :

- Ou bien que le budget n'est pas approuvé, dans quel cas, il remonte aux responsables des unités pour qu'il soit révisé, toujours avec l'assistance du contrôleur de gestion et en fonction des directives de la direction générale.

- Ou bien que le budget est approuvé. A l'issue de cette approbation, il est mis en forme finale pour chaque unité puis diffusé.

Ainsi, le budget de l'unité représente dans son contenu un engagement du responsable opérationnel à atteindre un objectif, en fonction d'un plan d'action qu'il a mis au point et qui a été approuvé par la direction générale.

SECTION V : LE CONTROLE BUDGETAIRE

Le contrôle budgétaire appelé aussi suivi budgétaire, consiste à comparer les réalisations aux données prévisionnelles. L'analyse des écarts est indispensable à cette étape.

Le contrôle budgétaire nécessite la mise en place d'un système d'information de gestion de qualité.

I- DEFINITION

Les données budgétaires résultent d'une série d'engagements :

- Engagement de la part du technicien en matière de performances techniques (normes techniques ;

- Engagement du comptable et de l'économiste en matière de prévision de dépenses ;

- Engagement du responsable commercial dans son estimation de la demande commerciale.

En prenant l'exemple d'une unité de production donnée, la somme des coûts standards multipliés par les quantités prévisionnelles annuelles, représente l'engagement global qui concrétise le budget des charges d'exploitation de l'unité de production pour l'année considérée.

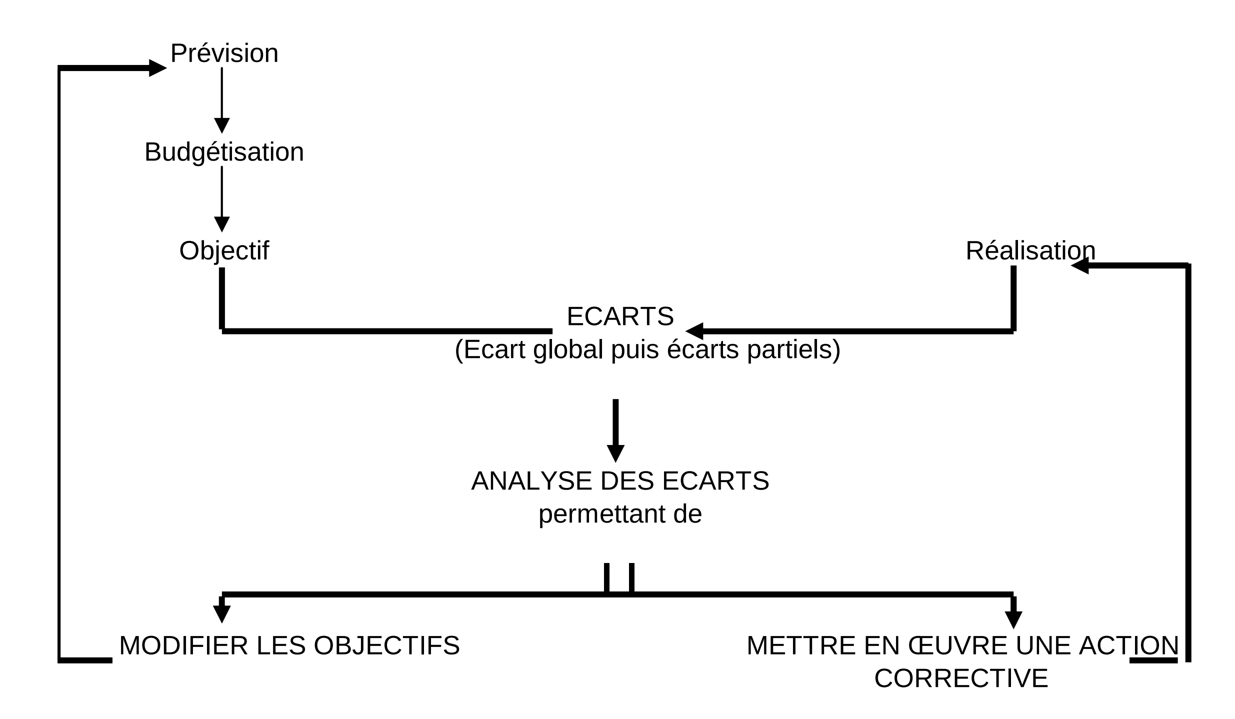
Cet engagement est très important, puisque l'élaboration des budgets constitue l'un des points clefs du processus de contrôle de gestion. En effet, il ne saurait exister de contrôle sans système de référence, ce qui constitue la ligne directrice établie ou données budgétaires.

D'une manière générale, une multitude de facteurs d'ordre social, économique ou financier viendra perturber la réalisation idéale du budget prévisionnel. En effet, un écart risque d'apparaître entre le budget et les résultats effectifs. Suivre cet écart à des fins de correction est intéressant.

Cette opération, dénommée suivi budgétaire ou contrôle budgétaire, consiste donc à comparer les données réalisées ou performances de gestion et les données prévisionnelles qui constituent les objectifs de gestion préétablis ou données budgétaires. Cette comparaison a plusieurs objectifs :

- faire apparaître clairement les objectifs non atteints ;
- interpréter les écarts c'est-à-dire identifier les causes d'écarts et prendre les mesures correctives ;
- proposer de nouveaux objectifs.

Il ressort de ces observations que le suivi budgétaire est orienté vers la prise de décision.



SCHEMA DU CONTRÔLE BUDGETAIRE

II- LES QUALITES D'UN BON CONTROLE BUDGETAIRE

Le contrôle budgétaire repose sur la mise en place d'un système d'information de gestion, ce système doit avoir les caractéristiques suivantes :

- rapidité
- fiabilité
- et coût modéré

A- Rapidité

Si les responsables opérationnels doivent prendre des décisions à la suite du suivi budgétaire, les informations nécessaires doivent être fournies rapidement. Afin d'améliorer la disponibilité des informations, il peut s'avérer utile de renoncer à une précision extrême pour recourir à certaines estimations. En effet, une information très précise mais obtenue tardivement ne permet pas au suivi budgétaire d'atteindre son but.

B- Fiabilité

La rapidité ne doit, pas conduire l'entreprise à obtenir une information disponible quasi immédiatement mais totalement fausse. L'information doit être de qualité. Toute la difficulté pratique du contrôle de gestion consiste à trouver un optimum entre **rapidité** et **fiabilité.**

C- Coût modéré

Il faut tenir compte :

- du coût de mise en place de l'organisation, car le suivi budgétaire doit reposer sur une organisation adéquate basée sur les centres de responsabilité, un système d'information et la formation du personnel ;

- de son coût de fonctionnement pour la saisie et le traitement des données ;

- et du temps consacré à l'élaboration et au suivi du système par les responsables concernés.

III- UTILITE ET LIMITES DU SUIVI BUDGETAIRE

A- L'utilité du suivi budgétaire

- Il est tout d'abord utile aux opérationnels, car il constitue un guide dans leur action quasi quotidienne ;

- Il permet également aux dirigeants d'obtenir une synthèse de l'activité de l'entreprise et de prendre du recul par rapport aux décisions opérationnelles ;

- Il permet de connaître le sens et l'importance des écarts par rapport aux prévisions dans les domaines essentiels de la gestion. Il permet de constater la marche de l'unité par rapport à la route prévue. Il a un rôle d'alerte pour le pilote de l'unité ;

- Il favorise la coordination des différentes fonctions de l'entreprise tout en autorisant une décentralisation des responsabilités ;

- Il permet d'améliorer la productivité et la rentabilité de l'entreprise.

B- Les limites de suivi budgétaire

Le contrôle budgétaire présente plusieurs limites :

- Risque de non application par les opérationnels qui n'utilisent pas les informations fournies par le système pour des actions correctives. Cette attitude peut provenir d'un système budgétaire qui n'a pas été adopté par tous. Les cadres notamment, auraient dûs être convaincus de l'utilité du contrôle mis en place ;

- Importance du nombre d'écarts limitant les possibilités de contrôle. On peut alors mettre en œuvre un contrôle par exception (gestion des écarts « significatifs » par rapport à des seuils fixés par l'entreprise) ;

- Existence d'un travers fréquemment rencontré : l'analyse d'écarts ne débouche pas souvent sur la prise de décision ;

- Incertitudes des prévisions ;

- Implantation trop rapide du système budgétaire ;

- Coût trop élevé du système budgétaire ;

- Inadaptation à la structure organisationnelle.

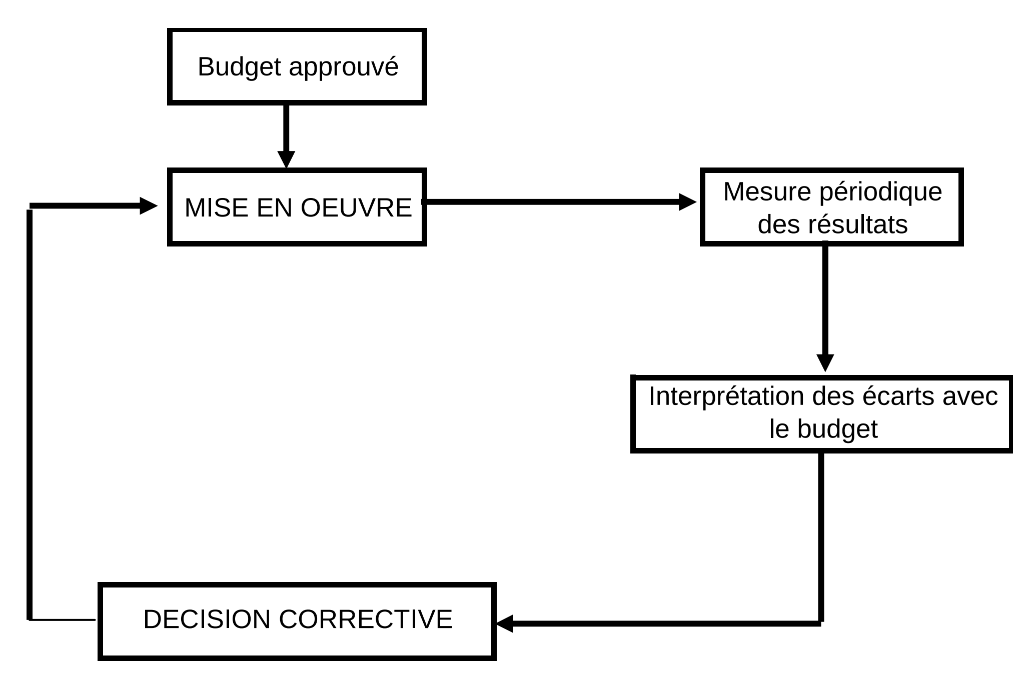
IV- SUIVI DES REALISATIONS

A- Définition

Suivre les réalisations, c'est « mesurer les résultats périodiquement, les comparer au budget et interpréter les écarts, pour décider les actions correctives afin d'atteindre l'objectif ».

La finalité du suivi est de permettre aux opérationnels de prendre les décisions d'ajustement nécessaires pour atteindre l'objectif. Pour ce faire un système d'information de gestion est mis en place pour savoir où l'on en est dans la progression vers l'objectif. Une information fiable, rapide et aisément accessible aux opérationnels qui prennent les décisions est donc indispensable. Mais la suivi des réalisations ne se limite pas à la mise en place d'un système d'information. Le fondement du suivi est l'utilisation des informations pour les opérationnels et la direction générale afin de prendre les décisions nécessaires.

On retrouve là une caractéristique déjà évoquée à propos des budgets : l'efficacité et la performance du suivi sont fondées autant sur le comportement des opérationnels que sur la qualité de l'outil d'information.



PROCESSUS DE SUIVI DES RALISATIONS

B- Finalité

La mesure périodique des résultats ne doit pas servir seulement à faire le point des résultats acquis : elle doit être le point de départ d'une dynamique fondée sur l'identification des CAUSES D'ECARTS par rapport au budget. L'interprétation des écarts s'appuie sur un rapprochement entre la réalité des activités opérationnelles et les chiffres qui la traduisent : non pas pour trouver des excuses ou chercher des justificatifs. « Un écart n'a pas à être justifié ». Au contraire, la recherche des causes d'écarts doit être objective et permettre une décision adéquate. Mais, très souvent, les causes ne sont pas clairement évidentes. Elles peuvent nécessiter un travail de recherche et d'analyse avant d'aboutir à une décision. Le but du suivi est précisément de rechercher les causes réelles pour pouvoir y faire face. Un gestionnaire dynamique ne devrait pas accepter d'ignorer les écarts par rapport au budget, encore moins se contenter de chercher des excuses. Au contraire, il doit avoir pour volonté de cherche constamment ce qui va mal pour pouvoir y remédier.

C- Les instruments de reporting

La base du suivi des réalisations est un flot d'informations pertinentes, diffusées dans un délai aussi court que possible aux opérationnels, pour qu'ils puissent savoir où ils en sont par rapport à leurs objectifs. Ce système d'information a pour support un ensemble de rapports périodiques dont le contenu est adapté à chaque niveau hiérarchique. Cet ensemble de rapports est appelé en anglais « reporting » et est souvent désigné en français sous le nom de tableau de bord.

Ce système de tableaux de bord ou de rapports d'activité épouse la structure des centres de responsabilités suivant les mêmes principes que le système budgétaire :

- Un jeu de tableaux de bord et rapports d'activité par centre de responsabilité ;

- Le contenu des tableaux de bord de chaque centre de responsabilité doit refléter les éléments de chiffre d'affaires, de coûts et d'actif que peut maîtriser le centre, en fonction de sa délégation d'autorité ;

- Un niveau d'agrégation des données de base de plus en plus important au fur et à mesure que l'on monte dans la hiérarchie, permettant à chaque responsable de se concentrer sur ce qui est « de son niveau » ;

- Enfin, le jeu de tableaux de bord et de rapports d'activité doit être comparable, par son contenu, au budget de chaque centre de responsabilité.

V- LE PROCESSUS DE SUIVI BUDGETAIRE

A- Rôle des intervenants dans le processus budgétaire

1- Rôle de la direction générale

La direction générale reçoit un tableau analytique de synthèse. Ce dernier va lui permettre de poser deux questions

a) Quelles sont les origines des écarts constatés ?

Les centres de responsabilités concernés ont-ils mis en place les actions correctives nécessaires ?

b) Compte tenu de l'effet prévisible des actions correctives, l'entreprise va-t-elle atteindre son objectif ? Sinon que peut-on faire pour faire face à cette situation prévisible ?

La direction générale a donc essentiellement besoin d'une information de synthèse et surtout prévisionnelle. Par contre, un processus de suivi plus détaillé doit être mis en place pour les opérationnels.

2- Rôle des responsables opérationnels

Ce sont les centres de responsabilités de base qui ont pour mission de mettre en œuvre les plans d'action budgétaires qui ont été approuvés. Ils sont donc responsables d'identifier très rapidement les écarts entre réalisations et budgets pour décider ou proposer, selon les cas, les décisions correctives.

Il est donc nécessaire que les opérationnels de base soient les premiers informés des résultats réels, et le plus rapidement possible. Non pas pour cacher quoi que ce soit à la direction générale, mais parce que la délégation d'autorité qu'ils ont acceptée les rend responsables de l'exécution à court terme. Par contre, la direction générale d'une entreprise moyenne peut attendre un peu plus longtemps pour avoir une vue d'ensemble des résultats réels (résultats consolidés de l'ensemble de l'entreprise). La direction générale est d'ailleurs plutôt intéressée par les résultats prévisibles en fin d'année, pour déceler s'il est nécessaire de décider des adaptations majeures par rapport au plan d'action budgétaire de l'entreprise.

3- Rôle du contrôleur de gestion

Les services de contrôle de gestion ont pour fonction d'aider chaque niveau hiérarchique opérationnel et la direction générale à assumer sa fonction spécifique. Ils ont donc trois rôles propres :

a) Fournir rapidement à chaque responsable opérationnel et à la direction générale les informations fiables et pertinentes pour son niveau de responsabilité.

Les rapports de suivi doivent refléter les possibilités d'actions et de prise de décision de chaque centre de responsabilité. Ainsi, les tableaux de bord de production devraient être différents et de plus en plus détaillé lorsqu'on descend de la direction générale au directeur d'usine, puis au chef de fabrication.

b) Aider les responsables opérationnels et la direction générale à interpréter les résultats et prendre les décisions correctives, en chiffrant avec les responsables opérationnels les résultats prévisibles des actions correctives envisagées et évaluer avec eux l'impact prévisible sur les résultats en fin d'année.

c) Adapter les outils de suivi aux besoins des opérationnels.

Les rapports de suivi budgétaire et les tableaux de bord doivent tenir compte à la fois des principes comptables pour mesurer la performance et des besoins des opérationnels. Ainsi, la présentation, le niveau de départ, les ventilations analytiques, doivent être choisis par le contrôleur de gestion en fonction de leur utilité pour les opérationnels.

B- Le suivi de l'état de résultat

La plupart des entreprises ont un objectif de rentabilité exprimé d'une manière ou d'une autre :

- montant de marge brute
- montant de cash flow
- taux de rentabilité des actifs
- rentabilité des capitaux propres

Ainsi, il apparaît dans presque toutes les entreprises, la pierre angulaire du système de suivi des réalisations est le suivi de l'état de résultat de l'entreprise.

La comparaison est établie généralement pour le mois et en cumul, de manière à cerner aussi bien l'activité du mois écoulé que les tendances réelles à travers les résultats d'ensemble de l'année.

Mais une telle comparaison globale, si elle intéresse la direction générale, n'est pas suffisante pour prendre des décisions correctives. Puisque les budgets sont établis par centre de responsabilité, l'analyse de l'état de résultat de l'entreprise devrait être complété par l'analyse des éléments de cet état de résultat maîtrisés par chacun des centres de responsabilité.

Le suivi de l'état de résultat et l'analyse des résultats par centre de responsabilité est la pierre angulaire du suivi des réalisations.

L'entreprise TOUATI FILS se compose de deux centres de profit (les divisions 1 et 2) et de deux centres de coûts (le service achats et le siège). Le service des achats est considéré comme un centre de coûts ayant pour mission d'approvisionner les deux divisions en pièces détachées et sur la base d'un coût standard.

On voit que le service achats a acheté moins cher que le prix standard (prévisionnel). Les pièces détachées sont transférées aux deux divisions au prix standard pour calculer leur consommation. La division 1 fabrique des moteurs pour le compte de la division 2 et des équipements qui sont vendus à l'extérieur. On s'aperçoit qu'elle n'atteint pas son objectif de résultat, essentiellement parce que ses ventes d'équipement sont insuffisantes. En outre, elle semble avoir des difficultés à maîtriser sa consommation de pièces détachées et services extérieurs (entretien).

La division 2 a atteint son objectif de profit, malgré la baisse de ses ventes, en comprimant ses dépenses. De même le siège a réussi à freiner ses dépenses propres. Au total, l'entreprise voit ses pertes s'aggraver essentiellement à cause de la gestion de la division 1.

VI- LES CALCULS ET ANALYSES DES ECARTS

A- Le budget instrument de mesure de la réalisation des objectifs

Soit l'exemple qui consiste à élaborer le budget d'un atelier qui représente la somme mensuelle prévue pour cet atelier. Il est établi sur une hypothèse de production de 2 000 P1 et 2 000 P2, à laquelle correspond une prévision d'activité de 2 400 heures établie à partir des temps standard élémentaires pour P1 et P2.

Cette construction des budgets facilite le travail de constatation ultérieure des coûts réels et de mesure des écarts entre prévisions et réalisations. Les résultats de l'atelier sont présentés comme suit :

ATELIER : MOIS : Mars	Budget mensuel	Coûts réels	Ecarts	
			Favorables	Défavorables
COUTS MAITRISABLES				
Matières	28 000	30 860	-	2 860
Main-d'œuvre directe	34 440	39 130	-	4 690
Manœuvres	7 900	8 000	-	100
Maîtrise	8 400	8 400	-	-
Electricité	1 920	2 227	-	307
Fuel	480	500	-	20
Fournitures	2 400	2 753	-	353
Petit outillage	600	670	-	70
Fournitures de bureau	400	420	-	20
Entretien	608	648	-	48
Total	**85 140**	**93 608**	**-**	**8 468**
COUTS NON MAITRISABLES				
Chauffage, éclairage	300	300	-	-
Amortissement du matériel	1 000	1 000	-	-
Total	**1 300**	**1 300**	**-**	**-**
Total général	**86 440**	**94 908**	**-**	**8 468**
	ECART TOTAL			**8 468**

Prévisions, réalisations et écarts

Avant de rechercher la signification des résultats constatés, il faut apporter une précision importante sur la notion de coûts réels qui, consiste à ce que les budgets sont organisés de manière à dégager des responsabilités et utilisent pour cela la notion de coûts maîtrisables. Ils correspondent à des coûts dont l'atelier est directement responsable et sur lesquels il peut agir. Par opposition, les coûts non maîtrisables correspondant à des coûts imputés (chauffage et amortissement) pour lesquels l'atelier n'est pas directement responsable.

Le tableau met en évidence l'objectif de coût assigné à l'atelier pour le mois de mars qui n'a pas été atteint, puisque les coûts réels s'avèrent supérieurs aux prévisions d'un montant total de 8 468, soit un écart de près de 10%. Cette constatation ne permet pas de condamner le chef d'atelier, mais elle indique simplement que l'atelier n'a pas respecté le tableau de marche prévu et que toutes choses égales par ailleurs, les équilibres de l'entreprise ne sont pas respectés.

B- Les écarts sur coûts permettent d'évaluer l'acquisition des facteurs de production

Les écarts sur coûts ont pour but de comparer les coûts réels avec ce qu'ils auraient dû être, compte tenu des consommations réelles. Ils expriment ainsi une éventuelle différence entre le coût réel de l'unité de biens ou de services consommés (kg de matière, heure de main d'œuvre…) et son coût unitaire standard, mais sans qu'il soit nécessaire pour cela de calculer le coût unitaire réel.

Dans la terminologie usuelle, l'écart sur coût s'appelle écart sur prix lorsqu'il s'applique à des matières, écart sur taux pour la main d'œuvre et écart sur (ou de) budget pour les coûts indirects. L'analyse des écarts sur coûts directs (matière et main-d'œuvre) peut être effectuée produit par produit, dans le cas où certaines consommations sont spécifiques à un produit donné, celle des écarts sur coûts indirects s'applique pour l'ensemble de la section.

L'écart sur budget mesure la variation de coût d'une consommation dans le coût de l'unité d'œuvre ; cette variation peut provenir soit d'une véritable variation du coût du bien ou service consommé (coût de l'heure d'entretien, du kwh, du litre de fuel), soit simplement d'une variation de la quantité consommée par unité d'œuvre. Il peut donc parfois être nécessaire « d'éclater » en deux composantes un écart sur budget de coût indirect.

La quantité réellement consommée et la quantité qui aurait dû être consommée (quantité standard) doivent être toutes les deux chiffrées au coût standard du bien ou service consommé. L'écart sur quantité est égal à la différence entre le budget ajusté aux consommations réelles et le budget ajusté aux productions réelles. Il en découle la triple relation.

Ecart sur prix	= Coûts réels	- Budgets ajustés aux consommations réelles
+ Ecart sur quantité	= Budget ajusté aux consommations réelles	- Budget ajusté aux productions réelles
Ecart totaux	= Coût réels	- Budget ajusté aux Productions réelles

Le concept essentiel en matière d'appréciation des performances est celui du coût maîtrisable : un responsable ne doit être jugé que sur des éléments où son action peut s'exercer.

Dans cette otique, les standards apportent une aide importante, puisqu'ils permettent de neutraliser certains phénomènes lorsque cela est nécessaire, comme par exemple les fluctuations du prix des matières utilisées dans un atelier.

L'analyse des écarts totaux en écarts sur coûts et sur quantités, constitue un atout supplémentaire dans l'appréciation de la gestion, en mettant en évidence les rubriques sur lesquelles il convient de porter l'attention.
C'est dans cet esprit qu'outre les écarts en valeur absolue, les praticiens calculent souvent des écarts en pourcentage en rapportant l'écart au standard considéré. Exemple :

Ecart sur taux de main d'œuvre de l'atelier $\frac{327.600}{38\,802.400} = 0.8\,\%$

C- Principe de la gestion par exceptions

Ces calculs permettent de recourir à des outils d'acceptation en dessous desquels les écarts sont considérés comme normaux puisque, sauf hasard, un chiffre réel n'a guère de chances d'être strictement égal au standard. Selon les cas, des seuils de 1%, 3%, 5% pourront être retenus, et les responsables ne s'intéresseront qu'aux rubriques faisant apparaître des écarts favorables ou défavorables supérieurs à ces seuils. C'est le principe de la gestion par exceptions.

Cette méthode a l'avantage de concentrer l'attention, sur les points remarquables ; elle évite ainsi des pertes de temps et le danger du « noyage dans la masse ».

Il convient cependant d'éviter deux écueils :

- Un écart de 1% sur des chiffres importants peut être plus lourd de conséquences qu'un écart de 10% sur des chiffres minimes ; l'écart en valeur absolue permet de résoudre cette difficulté en indiquent l'importance de l'écart.

- Un écart de faible pourcentage peut cacher deux écarts importants et de sens contraires.

VII- L'INTERPRETATION DES ECARTS

L'analyse des différents écarts ne doit pas conduire le contrôleur de gestion à effectuer un suivi des budgets ligne par ligne. En effet, le gestionnaire est responsable d'un ensemble, c'est à lui de compenser un écart positif sur une ligne par un écart négatif sur une autre ligne.

Il devra analyser les faits avec le gestionnaire et s'inquiéter de savoir si les éléments favorables ou défavorables sont temporaires ou permanents. Il ne faut pas être « anesthésié » par un élément favorable mais accidentel, qui cacherait un élément défavorable, mais permanent.

Le rôle du contrôleur de gestion dans l'interprétation des écarts apparaît donc comme très important. Il ne doit pas se contenter d'être un simple « aiguilleur » de chiffres, un « distributeur » de chiffres et de tableaux. Il doit procéder à un suivi des actions passées, mais il doit aussi évaluer l'impact des actions passées sur l'avenir. Il doit apporter son jugement neutre, mais crédible grâce à la connaissance qu'il a de l'entreprise dans laquelle il évolue. Ainsi, un écart sur temps défavorable peut provenir d'un rendement insuffisant,

mais aussi de l'utilisation de matières de mauvaise qualité, de l'emploi de personnel insuffisamment qualifié ou de machines mal entretenues tombant trop souvent en panne.

VIII- PRISES DE DECISIONS CORRECTIVES

Mais l'analyse de suffit pas, il faut aussi savoir ce qu'il faut faire, qui va le faire et comment il le fera. Après avoir identifié les causes d'écart, l'opérationnel va devoir expliquer à son supérieur hiérarchique comment il va corriger, quelles actions il va entreprendre pour rattraper l'écart par rapport au budget.

Les actions qui seront décidées pour rattraper le budget devront être consignées par écrit afin que, lors des réunions suivantes, on puisse examiner l'avancement des mesures de redressement décidées. Il est à signaler qu'il est bon que le temps alloué à l'examen du passé sera moins important que celui attribué à la projection sur l'avenir.

Ainsi, au mois le mois, les écarts servent à rechercher les causes de déviation et à prendre les décisions correctives. Cependant, à l'issue d'une période telle que le semestre ou l'année, les écarts constatés par rapport à l'objectif et au budget vont aussi servir de base de départ pour l'évaluation des hommes, et il doit y avoir une relation entre les résultats budgétaires et les sanctions positives ou négatives prises par et sur les responsables opérationnels.

CHAPITRE V : RESULTATS DE SYNTHESE ET ANALYSES ECONOMIQUES

SECTION I : RESULTATS

I- LES SOLDES INTERMEDIAIRES DE GESTION

La formation du résultat de l'entreprise passe, aux différents niveaux de son cycle d'exploitation, par la réalisation de marges et de résultats qui présentent chacun une signification économique propre.

Activité commerciale	Activité industrielle
Marge commerciale	Production
	Marge sur coût matière
Valeur ajoutée brute	Valeur ajoutée brute
Excédent (ou insuffisance) brut d'exploitation	Excédent (ou insuffisance brut d'exploitation)
Résultat des activités ordinaires	Résultat des activités ordinaires
Résultat net après modifications comptables	Résultat net après modifications comptables

A- La marge commerciale

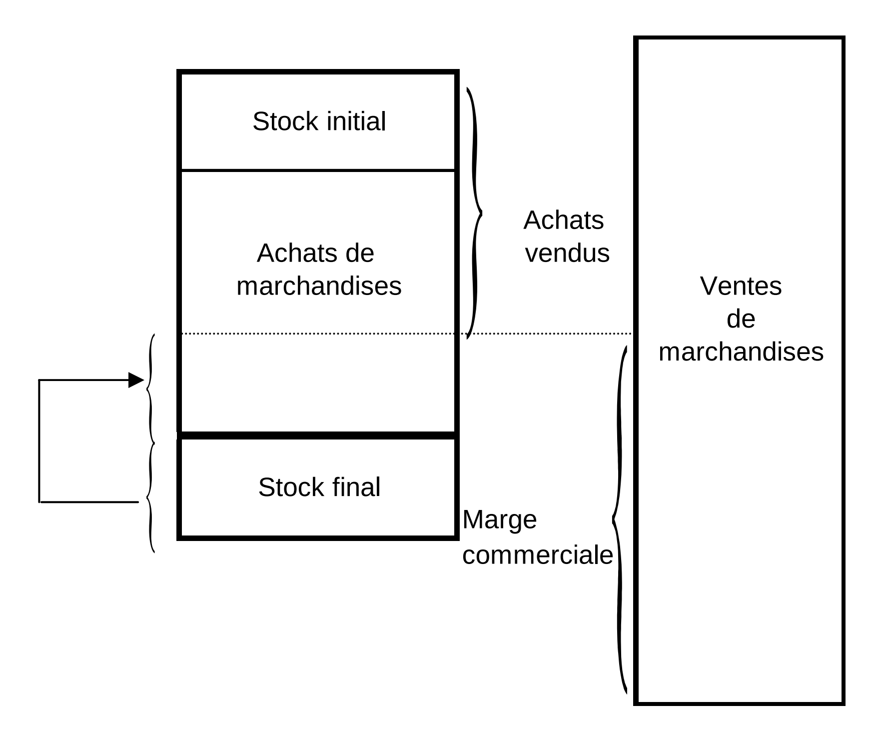
Elle présente un intérêt non négligeable pour les entreprises commerciales ou mixtes (commerciales et industrielles). Elle n'est pas applicable, en revanche, aux entreprises purement industrielles.

Marge commerciale = Ventes de marchandises – Coût d'achat des marchandises vendues.

On entend par vente de marchandises, la vente des biens en l'état, c'est-à-dire sans aucune transformation. Cette vente est enregistrée au compte 707 ventes de marchandises.

Le coût d'achat des marchandises vendues est égal aux achats de marchandises auquel on ajoute le stock initial et l'on retranche le stock final.

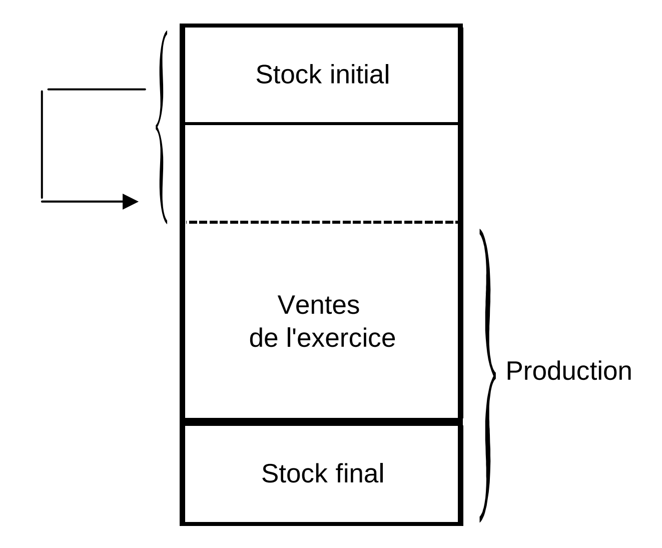
Dans le plan comptable, la variation du stock est directement inscrite au compte 6037, de telle sorte qu'il n'est pas nécessaire d'ajouter le stock initial et de retrancher le stock final.



Enfin le coût d'achat intègre non seulement le prix d'achat des marchandises mais également les frais accessoires d'achats. Ces derniers sont notamment : les droits de douanes et les frais annexes de transit. Le prix d'achat s'entend net des taxes récupérables et des rabais et remises accordés sur facture.

B- Production de l'exercice

Production de l'exercice = Ventes de l'exercice – Stock initial + Stock final + Production immobilisée (éventuellement).



Il s'agit du stock de produits finis ou semi-finis ou d'encours de production, à l'exclusion de tout autre stock. Le plan comptable permet de calculer la production en additionnant les comptes suivants :

Comptes 701, 704, 705, 706, 708 – la production vendue (y compris les prestations de services)
Compte 71 - la production stockée (variation en plus ou moins du stock de produits finis, ou encours de production)
Compte 72 - la production immobilisée

La production immobilisée représente les livraisons de l'entreprise à elle-même enregistrée à l'actif du bilan (en immobilisation).

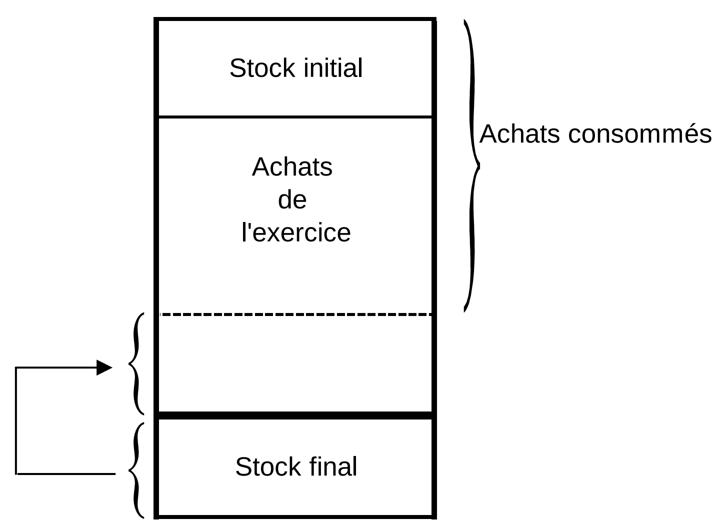
C- Consommation de l'exercice en provenance des tiers

Son calcul résulte de l'agrégat des éléments suivants :

- achats approvisionnements (achats de matières premières et de matières consommables y compris les frais accessoires) ;

- variation des stocks de matières premières et de matières consommables (en plus ou en moins).

La somme de ces deux éléments nous donne les achats consommés.



On ajoute aux achats consommés les achats de sous-traitance et services extérieurs (61) ainsi que les autres services extérieurs (62).

La consommation en provenance des tiers aboutit au calcul de la valeur ajoutée.

D- Valeur ajoutée

La valeur ajoutée exprime la survaleur apportée par l'entreprise (capital économique et travail). Son calcul résulte de la soustraction suivante :

Valeur ajoutée = Marge commerciale + Production de l'exercice – Consommation de l'exercice en provenance des tiers.

E- L’excédent brut d’exploitation

L’excédent brut d’exploitation, dénommé résultat brut d’exploitation avant frais financiers, représente la survaleur apportée par le capital économique. Son calcul est le suivant :

Excédent brut d’exploitation = Valeur ajoutée + Subventions d’exploitation – (Impôts et taxes + Charges de personnel).

On remarque que les subventions d’exploitation sont ajoutées tandis que les impôts et taxes sont retraités.

Les charges de personnel (64) auxquels nous ajouterons les frais d’intérim seront pris négativement.

Si le solde de ce compte est débiteur sa dénomination devient « Insuffisance brute d’exploitation ».

F- Résultat des activités ordinaires

Le résultat des activités ordinaires est obtenu comme suit :

Résultat brut d’exploitation
+ Autres produits ordinaires
+ Produits financiers
+ Transferts et reprises de charges
- Autres charges ordinaires
- Charges financières
- Dotations aux amortissements et aux provisions
- Impôt sur le résultat ordinaire

Ce calcul appelle les remarques suivantes :

1- Le compte 781 retient les reprises sur amortissements et provisions concernant l’exploitation. A titre d’exemple sont retenues les reprises sur amortissements ou provisions concernant les immobilisations corporelles ou incorporelles, les stocks de produits finis et en cours et les créances.

2- Le compte 792 (transfert de charges)

3- Le compte 73 Autres produits ordinaires, pour les redevances sur brevets ou les revenus d’immeubles non affectés à l’activité professionnelle.

4- Les dotations aux amortissements et aux provisions relatifs aux opérations d’exploitation et les autres charges courantes viennent en déduction.

5- Les quotes parts de résultat sur opérations faites en commun sont intégrées au calcul en plus (bénéfice) ou en moins (pertes).

6- Les produits financiers viennent en majoration.

- Les produits des placements de capitaux, les produits des participations et d'autres immobilisations financières ;
- Les revenus des créances ;
- Les revenus des valeurs mobilières obtenus ;
- Les escomptes obtenus ;
- Les gains de change sur opérations courantes ou en capital ;
- Les produits nets sur cessions de valeurs mobilières de placement ;

7- Les dotations aux amortissements ou aux provisions considérées comme charges financières ; c'est-à-dire.

- Les dotations aux amortissements des primes de remboursement des obligations ;

- Les dotations aux provisions pour dépréciation des immobilisations financières et des valeurs mobilières de placement ;

- Les dotations aux provisions pour risques et charges financiers.

8- Les produits à caractère exceptionnel sur opérations de gestion courante de l'exercice (dédits sur achats et sur ventes, subventions d'équilibre reçues, libéralités reçues).

9- Les produits exceptionnels sur opérations courantes tels que les rentrées sur créances amorties et les dégrèvements d'impôts (autres que l'impôt sur les bénéfices).

10- Les produits des cessions d'éléments d'actif (produits sur opérations en capital). Sont concernés par cette rubrique, les cessions d'immobilisations et d'éléments d'actif, à l'exclusion des stocks et des valeurs mobilières de placement.

11- La quote part des subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice.

12- Les reprises sur provisions suivantes :
- les reprises sur provisions réglementées
- les reprises sur provisions pour dépréciations considérées comme exceptionnelles ;

13- Les autres charges exceptionnelles :
- charges exceptionnelles sur opérations de gestion courante de l'exercice (dons, subventions accordées, pénalités, créances irrécouvrables, etc.) ;

- charges exceptionnelles sur opérations de gestion courante, concernant des exercices antérieurs (créances d'exercices antérieurs devenues irrécouvrables, rappel d'impôts autres que l'impôt sur les bénéfices, etc.) ;

G) Le résultat net après modifications comptables

Le résultat après modifications comptable est déterminé ainsi :

Résultat des activités ordinaires
+ Gains extraordinaires
± Effets des modifications comptables
- Pertes extraordinaires
- Impôt sur éléments extraordinaires et modifications comptables

H- Présentation du schéma des soldes intermédiaires de gestion

II- LA CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

A- Méthode soustractive

Excédent brut d'exploitation (ou insuffisance brute d'exploitation)

+ Transferts de charges d'exploitation
+ Autres produits ordinaires (sauf produits nets sur cessions d'éléments d'actif, subventions d'investissement virée au résultat de l'exercice et reprises sur provisions)
- Charges diverses ordinaires (sauf charges nettes sur cessions d'immobilisations)
± Quote part des opérations faites en commun
+ Produits financiers (sauf reprises sur provisions et transferts de charges)
- Charges financières
- Impôt sur les bénéfices
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

B- La méthode additive

Résultat net comptable
+ Dotations aux amortissements et aux provisions
- Reprises sur provisions et transferts de charges
- Subventions d'investissement virées au résultat
- Profit sur cession d'éléments d'actif inclus dans le résultat
- Mâli sur cessions d'éléments d'actif
= CAPACITE D'AUTOFINANCEMENT

III- LE RESULTAT D'EXPLOITATION

A- Méthode autorisée

1- Présentation

Produits d'exploitation
- Revenus
- Autres produits d'exploitation
- Production immobilisée

Charges d'exploitation
- Variation des stocks de produits finis et des encours (en+ ou en -)
- Achats de marchandises consommés
- Achats d'approvisionnements consommés
- Charges du personnel
- Dotations aux amortissements et aux provisions
- Autres charges d'exploitation

Résultat d'exploitation = Produits d'exploitation **-** Charges d'exploitation

2- Produits d'exploitation

Ce sont les ventes de produits fabriqués, prestations de services et marchandises hors taxes diminués des rabais, remises et ristournes accordés ainsi que les productions immobilisées.

- Ventes de produits finis achevés et non achevés (contrat de longue durée).
- Ventes de produits intermédiaires
- Ventes de produits résiduels
- Travaux
- Etudes et prestations de services
- Produits des activités annexes
- Ventes de marchandises
- Production immobilisée pour les immobilisations corporelles et incorporelles faites par l'entreprise pour elle-même

3- Charges d'exploitation

Ce sont les charges engagées et relevant du cycle d'exploitation de l'entreprise.

- Variation des stocks des produits finis et en cours ou production stockée et destockage si la variation est créditrice, elle est retranchée des charges d'exploitation, si elle est débitrice elle vient en augmentation de ces charges.

- Achats de marchandises consommés : ils représentent le coût d'achat des marchandises vendues calculé selon la formule suivante :

Consommation = Stock initial de marchandises + Achats nets au coût d'achats – Stock final de marchandises.

- Achats d'approvisionnements consommés :
il s'agit de la consommation des matières et fournitures stockables et non stockables rentrant dans le circuit de fabrication pour les entreprises industrielles.

Calculés selon la formule :

Consommation = Stock initial de matières et fournitures + Achats au coût d'achat – Stock final.

- Charges du personnel : Ce sont les charges brutes en salaires, appointements, indemnités, commissions au personnel augmentées des charges sociales légales prises en compte par l'employeur.

- Dotations aux amortissements et aux provisions : représentent les charges d'amortissements sur les immobilisations incorporelles, corporelles ainsi que les provisions pour dépréciation des éléments d'actif et pour risques et charges, ainsi que les dotations aux amortissements et aux provisions charges financières.

- Autres charges d'exploitations

- Services extérieurs (sous traitance générale, redevances pour utilisation d'immobilisations concédées, locations et charges locatives de copropriété entretiens et réparations, primes d'assurances, études recherches et divers services extérieurs.

- Autres services extérieurs (personnel extérieur à l'entreprise, rémunérations d'intermédiaires et honoraires, publicité publications, relations publiques, transports de biens et transports collectifs de personnel, déplacements missions et réceptions, frais postaux et de télécommunications, services bancaires et assimilés.

- Charges diverses ordinaires (redevances pour concessions de marques, brevets, licences, procédés, droits et valeurs similaires ; jetons de présence, quotes parts de résultats sur opérations faites en commun.

B- Méthode de référence

1- Présentation

Revenus
- Coût des ventes
= Marge brute
+ Autres produits d'exploitation
- Frais de distribution
- Frais d'administration
- Autres charges d'exploitation
= Résultat d'exploitation

2- Contraintes à observer pour cette méthode

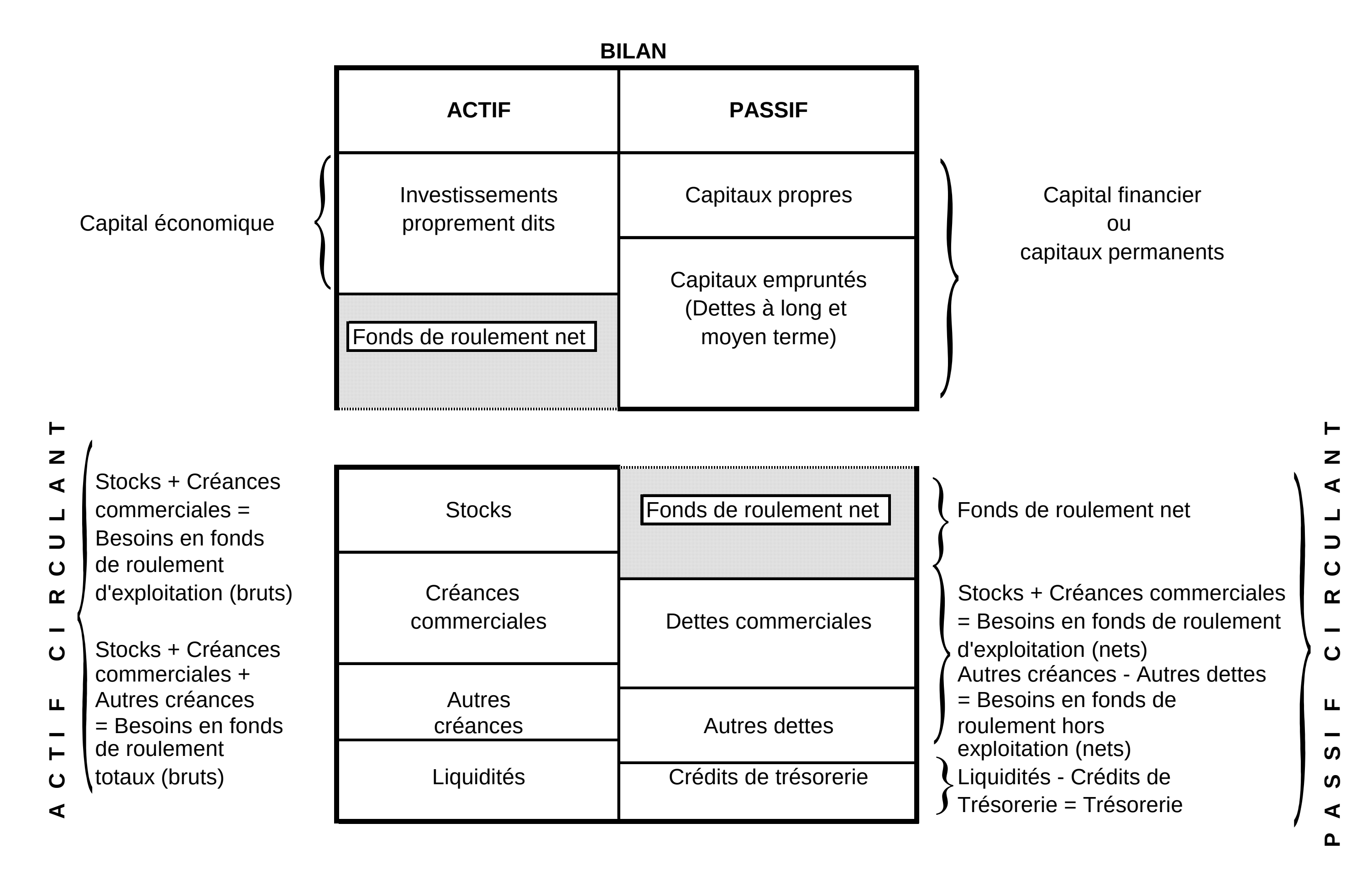
L'application de cette méthode nécessite la mise en place d'un système de comptabilité analytique d'exploitation, permettant de ventiler et de répartir les charges d'exploitation en

- Coût des ventes
- Frais de distribution
- Frais d'administration
- Autres charges d'exploitation

SECTION II : L'ANALYSE FINANCIERE ET LA METHODE DES RATIOS

I- ANALYSES FINANCIERES

A- Les grands masses du bilan



B- Le fonds de roulement

Le fonds de roulement net apparaît comme l'excédent des capitaux permanents donc des ressources stables de financement sur les valeurs immobilisées nettes. Le concept de fonds de roulement peut également se calculer en effectuant la différence entre l'actif circulant et le passif circulant.

C- Le besoin en fonds de roulement

Les besoins en fonds de roulement d'exploitation bruts comprennent les stocks et les créances commerciales.

Le point commun entre ces deux derniers éléments est que ni l'un ni l'autre n'a engendré d'encaissement. Pourtant l'entreprise a besoin de liquidité pour régler les fournisseurs auxquels elle a acheté des marchandises.

De la même manière, les autres créanciers n'ont pas encore réglé leurs dettes envers l'entreprise. On désignera par besoins en fonds de roulement totaux bruts, le total des stocks + créances commerciales + autres créances.

Au passif apparaissent les postes fournisseurs et fournisseurs effets à payer soit les dettes commerciales.

Si l'on soustrait celles-ci des besoins en fonds de roulement d'exploitation bruts, on obtient le besoin en fonds de roulement d'exploitation nets, c'est-à-dire la valeur réelle du véritable besoin en fonds de roulement lié à l'exploitation.

Besoins en fonds de roulement net
= Besoin de financement total brut – dettes commerciales – autres dettes à court terme.

On remarque que la trésorerie est éliminée de ce concept. En effet, une trésorerie positive représente une satisfaction totale ou partielle du besoin en fonds de roulement net.

Il convient à ce niveau de séparer deux concepts différents : le besoin en fonds de roulement net et la trésorerie.

Le besoin en fonds de roulement implique un besoin de financement.

D- La marge de contribution

Chiffre d'affaires réalisé
- Coûts directs affectés
= Marge sur coûts directs
= Marge de contribution
- Charges indirectes réparties
= Résultat analytique

Le résultat analytique est calculé en tenant compte de la marge de contribution, pour apprécier le degré de contribution de l'unité ou du centre de responsabilité à la réalisation du bénéfice, en tenant compte seulement des coûts directs qui lui sont affectés et dont il a la maîtrise directe.

Il n'est pas possible d'admettre une marge sur coût directs déficitaire, car dans ce cas, on appauvrit systématiquement l'entreprise.

Par contre, si la marge de contribution est positive, elle participe à une partie de la couverture des charges indirects, même si le résultat analytique final est déficitaire. On retrouve une identité d'analyse comparable à celle du modèle du seuil de rentabilité.

Toutefois, il ne faut pas confondre charges directes et charges variables.

Les charges directes qui sont affectées à un produit peuvent-être :

- variables telle que la consommation matières par exemple

- fixes telle que la location d'un local spécifique à la fabrication d'un produit.

E- Le point mort ou seuil de rentabilité

1- Dans une entreprise commerciale

Soit un magasin dont l'activité est le négoce de pantalons. Le propriétaire du magasin achète au prix de 30 DT (HT) l'unité. Le prix de vente unitaire de ces pantalons est de 80 DT (HT). La marge commerciale est égale à la marge sur coût variable puisque l'entreprise revend ses pantalons en l'état.

Elle est de 80-30 = 50 dinars par pantalon. Les charges fixes de ce magasin sont les suivantes mensuellement.

- Loyer	2 000 DT
- Salaire de la vendeuse (charges sociales comprises)	3 500 DT
- Impôts et taxes (sauf T.V.A)	200 DT
- Eléctricité	300 DT
- Téléphone	300 DT
- Entretien	200 DT
- Frais divers	1 500 DT
Total des charges mensuelles	8 000 DT

Dans le cas où un seul pantalon est vendu, le propriétaire du magasin aurait encaissé 80 dinars et aurait décaissé 8 000 + 30. Il aurait enregistré une perte de 8 030 – 80 = 7 950 dinars. Autrement dit, sa perte sera égale à ses charges fixes, déduction faite de la marge réalisée sur la vente d'un pantalon soit 8 000 – 50 = 7 950.

Dans le cas où il ait vendu 2 pantalons, la perte ne sera plus que de 8 000 – (2 X 50) = 7 900 dinars.

Il est donc nécessaire que le propriétaire du magasin vende au minimum un nombre de pantalons suffisant pour couvrir les 8 000 dinars de charges fixes.

Le point mort correspondant à ce minimum est de $\frac{8\,000}{50} = 160$ pantalons.

Le chiffre d'affaires au point mort sera de 160 X 80 = 12 800 dinars.

Charges		Produits	
Charges fixes Charges variables 160 X 30	8 000 4 800	Ventes 160 X 80	12 800
	12 800		**12 800**

Le compte d'exploitation du magasin se présentera comme suit :

Le magasin, en vendant 160 pantalons n'a réalisé ni bénéfice ni perte ; le total de ses charges est égal à ses produits ; on dira qu'il a atteint son seuil de rentabilité.

En posant comme hypothèse que m dinars est la marge commerciale ou marge sur coût variable unitaire, que les charges fixes CF et X le nombre d'articles permettant d'atteindre le point mort ; on écrira que

$$m\,x = CF$$

$$\text{et}\;\; x = \frac{CF}{m} \qquad x = \frac{8\,000}{50} = 160$$

Soit P le prix de vente, le chiffre d'affaires au point mort sera égal à Px
160 X 80 = 12 800.

2- Dans une entreprise industrielle

La répartition entre les charges fixes et variables d'une entreprise se présente comme suit :

Nature des charges	Montant	Charges fixes	Charges variables
Achats	350 000	-	350 000
Charges du personnel	200 000	80 000	120 000
Impôts taxes et versements assimilés	30 000	30 000	-
Services extérieurs	40 000	30 000	10 000
Autres services extérieurs	70 000	30 000	40 000
Autres charges courantes	30 000	30 000	-
Dotations aux amortissements	50 000	20 000	30 000
	770 000	**220 000**	**550 000**

Le chiffre d'affaires réalisé est de 660 000 dinars (HT) et correspond à la vente de 6 600 articles

- Déterminer le nombre d'articles à vendre pour atteindre le point mort ;
- Déterminer le chiffre d'affaires au point mort.

On suppose que le stock initial est égal au stock final de produits finis et qu'il n'y a pas de stock de matières premières.

Solution :

1er méthode

Prix de vente d'un article $\frac{660\,000}{6\,600} = 100\text{ DT}$

Coût variable par article $\frac{550\,000}{6\,600} = 83{,}330$

Marge sur coût variable

100 – 83,330 = 16,670

Nombre d'articles à vendre pour couvrir 220 000 dinars de charges fixes.

$x = \frac{220\,000}{16{,}670} = $ article arrondi à 13 200.

Le chiffre d'affaires au point mort s'élève à 13 200 X 100 = 1 320 000 DT.

2ème méthode

Il suffit d'expliquer la formule suivante :

$$\frac{\text{Chiffre d'affaires - Frais variables}}{\text{Chiffre d'affaires}} \text{ x } Y = \text{Charges fixes}$$

Y étant le chiffre d'affaires point mort

Soit $\frac{660\,000 - 550\,000}{660\,000} \text{ X } y = 220\,000$

Y = 6 X 220 000 = 1 320 000

Ce nombre d'articles à vendre est donc de $\frac{1\,320\,000}{100} = 13\,200$ articles

II- ANALYSE PAR LES RATIOS

A- Aspects fondamentaux

1- Définition d'un ratio

Un ratio est le rapport de deux grandeurs, celles-ci peuvent recouvrir des données brutes telles que les stocks ou un poste du bilan, ainsi que des données plus élaborées telles que le fonds de roulement, la valeur ajoutée, l'excédent brut d'exploitation.

Selon les éléments qui sont comparés, les ratios donneront une information susceptible d'informer l'analyste financier sur un des nombreux aspects de l'entreprise qu'il souhaite mettre en valeur : rentabilité, indépendance financière, etc.

2- Intérêt de l'analyse par les ratios

L'objectif fondamental de la méthode des ratios consiste à mieux connaître l'entreprise et à évaluer précisément l'importance de ses qualités et de ses défauts.

Chaque type d'analyse a un but ou une fonction qui lui est propre, ce qui permet de déterminer les ratios auxquels on donnera le plus d'importance dans l'analyse. L'analyste peut par exemple être un banquier. Celui-ci étudiera s'il peut accorder ou non un prêt à court terme à une entreprise ; les ratios qui mesurent la situation de trésorerie, la liquidité seront pour lui déterminants. Si l'entreprise réclame un prêt à long terme à son banquier, celui-ci attachera une plus grande importance aux ratios mesurant la productivité financière ; et la rentabilité attendue des investissements financés par ce prêt.

3- Utilisation des ratios

Les ratios peuvent être utilisés dans le but de mieux suivre l'évolution économique de l'entreprise. Dans ce cas, le contrôleur de gestion établira à la clôture des comptes de chaque exercice un ensemble de ratios qui seront comparés à ceux des exercices précédents.

Il sera intéressant aussi d'établir sur des graphiques, l'évolution année par année, d'un certain nombre de ratios jugés intéressants. Une bonne connaissance du passé améliorera la qualité de la prévision.

4- Connaissance approfondi des règles retenues

Il convient non seulement de sélectionner les grandeurs que l'on souhaite étudier, mais aussi de bien connaître :

- En premier lieu, la comptabilité doit être le reflet le plus excat possible de la situation économique de l'entreprise.

- En second lieu, cette première condition nécessaire, n'est pas suffisante. Le contrôleur de gestion doit aller au-delà des chiffres que lui donne la comptabilité.

Supposons que l'on détermine le ratio de liquidité générale.

Soit $\frac{\text{Actif à court terme}}{\text{Dettes à court terme}}$

Nous savons que les valeurs à moins d'un an sont réputés à court terme.

D'autres part, afin de respecter la convention de périodicité (cut-off), les entreprises sont tenues de régulariser leurs comptes ; elles doivent ainsi réintéger ou éliminer de l'exercice,

respectivement, des événements nés au cours de l'exercice, mais dont la réalisation finale n'apparaîtra qu'au cours de l'exercice postérieur (charges à payer) ou des événements dont le règlement a eu lieu au cours de l'exercice mais qu'i n'intéressent en fait que l'exercice postérieur (charges payées d'avance).

Le contrôleur de gestion peut en premier lieu se demander si les comptes de régularisation passif et actif sont correctement enregistrés. En outre, la présentation comptable est insuffisante ainsi que va le montrer l'exemple suivant :

Soit une entreprise dont l'actif à court terme et le passif à court terme se présentent comme suit :

Actif à court terme (en MD)		Passif à court terme (en MD)	
Stocks	100	Fournisseurs	7 000
Clients et comptes rattachés	9 000	Autres passifs courants	600
Autres actifs courants	500		
Liquidités	100		
	9 700		**7 600**

Le ratio de liquidité générale

$$\frac{\text{Actif à court terme}}{\text{Passif à court terme}} = \frac{9\,700}{7\,600} = 1{,}276$$

Dans le cas où la norme du secteur est de 1,2 on peut penser a priori que la situation des liquidités est légèrement favorable, les comptes étant exacts. Mais, une analyse plus approfondie permet de savoir que 9 000 MD dûs par les clients le sont à 6 mois tandis que les 7 000 MD dûs aux fournisseurs devront être réglés par l'entreprise au plus tard dans un mois. Dans ce cas, nous voyons que l'entreprise est incapable d'honorer sa dette sans avoir recours à un financement externe. La situation est alors mauvaise.

Le ratio n'a pu rendre le service que l'on attendait de lui, car il n'a pu intégrer la variable temps.

B- Les ratios analysant les facteurs de production

Ces ratios permettent de situer le montant et l'évolution des facteurs entrant dans le cadre de la production. Nous savons que toute la production est précédée par des charges destinées à couvrir le prix du facteur travail, du facteur capital et des facteurs extérieurs.

1- Le taux de la valeur ajoutée

$$\text{Taux de la valeur ajoutée } \frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Production}}$$

Ce ratio exprime la contribution propre de l'entreprise à l'œuvre de production, c'est-à-dire son apport valorisé à la production nationale brute. Il permet de mesurer le rapport qui existe entre l'apport capital et travail, et la production qui en est le fruit.

Un exemple illustrera ce ratio.

Une entreprise ne transformant pas ou peu les produits qu'elle achète aura tendance à avoir un taux de valeur ajoutée voisin de 0.

Au contraire, une entreprise transformant totalement les matières premières qu'elle reçoit aura une valeur ajoutée voisin de 1.

Si l'on compare deux entreprises produisant les mêmes produits avec des matières premières identiques, celle dont le taux de la valeur ajoutée est le plus proche de 1 (ou 100%) sera considérée comme plus efficace quant à l'utilisation de ses facteurs propres de production. On dira que son efficacité économique est meilleure.

Ce taux est d'autant plus intéressant que ces composantes sont des flux et intègrent donc la variable temps, l'inflation n'influe donc que faiblement sur les termes du rapport.

2- Ratio d'intensité capitalistique

$$\text{Ratio d'intensité capitalistique} = \frac{\text{Immobilisations brutes}}{\text{Effectif}}$$

Ce ratio mesure le rapport existant entre le capital et le travail. Une entreprise dont l'équipement est très moderne devrait avoir un ratio d'intensité capitalistique élevé (exemple une centrale électrique). Le travail à la chaîne a développé rapidement le ratio d'intensité capitalistique.

3- Mesure de la force de production

$$\text{Ratio } \frac{\text{Production}}{\text{Effectif}}$$

Ce ratio permet de mesurer la force productive du facteur travail.

Son utilisation est profitable dans le cadre de l'évolution de l'entreprise.

4- Rendement de l'équipement

$$\text{Rendement de l'équipement } \frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Immobilisations brutes productives}}$$

Ce ratio exprime le rendement de l'équipement.

Toutefois, il permet de situer l'aptitude des immobilisations productives à transformer des biens. Le phénomène inflationniste en limite la portée.

Ce ratio peut être conjointement établi avec le ratio $\frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Effectif}}$ qui représente la valeur de rendement, non plus du capital mais du travail.

5- Taux de rendement brut des immobilisations

$$TRBI = \frac{\text{Excédent brut d'exploitation}}{\text{Immobilisations brutes}}$$

Le taux de rendement brut des immobilisations mesure l'aptitude du facteur capital à créer des profits. L'inflation risque de fausser sensiblement la valeur de ce ratio.

6- Rendement de l'investissement humain

$$RIH = \frac{\text{Charge du presonnel}}{\text{Valeur ajoutée}}$$

Ce ratio représente le rendement de l'investissement humain

C- Ratios de gestion et de rentabilité

Ces ratios portent sur l'aptitude commerciale et la profitabilité de l'entreprise. Le raisonnement sera basé sur la comparaison entre les diverses marges et le chiffre d'affaires. Enfin, toutes les valeurs retenues le seront hors taxe.

1- Le taux de marque

$$\text{Taux de marque} = \frac{\text{Marge sur prix d'achat des marchandises vendues}}{\text{Ventes}}$$

Rappelons que la marge sur prix d'achat des marchandises vendues est également dénommée marge brute.

Exemple : Une entreprise a vendu mille articles à 10 dinars (HT). Ces articles ont été achetés par elle 6 dinars l'unité (HT).

Dans ces conditions, le chiffre d'affaires est de	10 000 DT
Le prix d'achat des marchandises vendues est de	6 000 DT
La marge brute est de 10 000 – 6 000	4 000 DT

Le taux de marque est de $\frac{4\,000}{10\,000} = 40\,\%$.

2- Aptitude au profit

$$\text{Aptitude au profit } \frac{\text{Excédent brut d'exploitation}}{\text{Ventes}}$$

Ce ratio permet de dégager l'aptitude propre de l'entreprise à dégager des profits.

3- Incidence du financement extérieur

$$\text{IFE} = \frac{\text{Résultat brut d'exploitation après frais financiers}}{\text{Ventes}}$$

Ce ratio permet de dégager l'incidence du financement extérieur sur l'entreprise.

$$\text{ou } \frac{\text{Résultat d'exploitation}}{\text{Ventes}}$$

Ce ratio tient compte de tous les frais inhérents à l'exploitation.

4- Rentabilité des capitaux investis

$$\text{RCI} = \frac{\text{Excédent brut d'exploitation}}{\text{Capitaux investis}}$$

On entend par capitaux investis non seulement les capitaux permanents (capitaux propres + capitaux d'emprunt), mais aussi certains apports réalisables à court terme, dont la pérennité nous conduit à les considérer comme des valeurs à long terme. Un apport en compte courant, figurant au passif du bilan depuis plusieurs années, un découvert bancaire perpétuel représentant du point de vue financier un financement à long terme.

D- Ratios d'exploitation

Les ratios d'exploitation mesurent les charges engagées par rapport soit au total des charges, soit au total des ventes.

1- Pourcentage des charges du personnel

$$\text{Pourcentage des charges du personnel sur le total des charges} = \frac{\text{Charges du personnel}}{\text{Total des charges}}$$

2- Consommations

Pourcentage de la consommation sur les

$$\text{ventes} = \frac{\text{Consommation Achats} \pm \text{ variations des stocks}}{\text{Ventes}}$$

3- Tableau comparatif des charges

Etabli en vue de suivre le volume relatif des charges par nature. Ce tableau se présentera comme suit :

	Charges n	**Charges n + 1**	**Variation**	**Variation en %**
Achats	20 000	25 000	+ 5 000	+ 25 %
Charges du personnel	10 000	12 000	+ 2 000	+ 20 %
Impôts, taxes et versements assimilés	1 000	1 000	0	0 %
Services extérieurs	2 000	2 500	+ 500	+ 25 %
Autres services extérieurs	5 000	9 000	+ 4 000	- 80 %
Charges financières	1 000	3 000	+ 2 000	+ 200 %
Dotations aux amortissements	1 000	1 000	0	0 %
Résultat d'exploitation	**3 000**	**6 000**	**+ 3 000**	**+ 100 %**

Un examen approfondi des comptes indiquera que la hausse considérable des autres services extérieurs est dûe à une importante compagne publicitaire. Celle-ci a d'ailleurs porte ses fruits puisque le résultat net d'exploitation a boublé. La hausse des frais de personnel est la conséquence d'une politique de l'emploi plus large (+ 10%) et de l'augmentation des salaires (+ 10 %).

Les achats ont augmenté de 25%, la répartition de cette hausse est due à raison de 5% à la montée des cours et à raison de 20 % à la quantité supplémentaire achetées. Une réorganisation de la distribution des produits a entraîné une baisse sensible des frais transport (- 16%). Toutefois, l'entreprise ne disposait pas d'un fonds de roulement suffisant pour financer son surcroît d'activité, ce qui explique la nécessité d'un financement extérieur générant une hausse des charges financières de 200%.

4- Financement du chiffre d'affaires

$$\text{Financement du chiffre d'affaires} = \frac{\text{Ventes de biens et services}}{\text{Capitaux propres}}$$

Ce ratio établit la relation entre le financement d'origine et le chiffre d'affaires qui en résulte.

5- Couverture des amortissements par la valeur ajoutée

$$\text{CAVA} = \frac{\text{Dotations aux amortissements et aux provisions}}{\text{Valeurs ajoutée}}$$

Ce ratio rapproche les charges non décaissables à court terme de la valeur ajoutée.

6- Marge brute d’autofinancement sur financement extérieur

$$\text{MBA sur financement extérieur} = \frac{\text{Dotations aux amortissements et aux provision + Résultat comptable}}{\text{Dettes financières à plus d'un an}}$$

Ce ratio souligne la relation entre la marge brute d’autofinancement (numérateur) et le financement externe. Ainsi, un ratio faible confirme le besoin de financement externe. Au contraire un ratio élevé (supérieur à 1) peut remettre en cause la politique de financement de l’entreprise car celle-ci a désormais la possibilité de s’autofinancier.

Toutefois, il est parfaitement concevable qu’une entreprise ayant la possibilité de s’autofinancer fasse systématiquement appel à des capitaux externes de façons à bénéficier d’un effet de levier.

7- Délai moyen de règlement des fournisseurs

$$\text{Délai de règlement des fournisseurs} = \frac{\text{Dettes fournisseurs d'exploitation}}{\text{Achats TTC / 360}}$$

Ce ratio a pour objet de déterminer le délai moyen des règlements aux fournisseurs. Ce ratio ne présente d’intérêt que pour une entreprise ayant un grand nombre de fournisseurs. Il sera alors possible de prévoir approximativement les décaissements futurs sur la base des commandes émises par l’entreprise. Son utilisation impose premièrement que les comptes fournisseurs soient sélectionnés, deuxièmement une grande prudence quant à l’utilisation de la valeur obtenue.

8- Délai moyen de règlement des clients

$$\text{Délai moyen de règlement des clients} = \frac{\text{Créances sur les clients}}{\text{Ventes de biens et de services TTC / 360}}$$

Ce ratio permet de déterminer le délai de règlement des clients. Il présente les mêmes inconvénients que le ratio précédent.

E- Coût de la rentabilité des capitaux

Les capitaux apportés par les actionnaires et les prêteurs doivent être rémunérés, faute de quoi, l’entreprise aurait les plus grandes difficultés à attirer les capitaux et risquerait ainsi de rater des occasions de traiter des opérations commerciales rentables. La recherche du moindre coût est donc le premier objectif.

1- Le risque financier

La différence fondamentale qui existe entre le coût des capitaux propres et celui des capitaux d'emprunt réside dans le fait que les premiers ne sont rémunérés qu'à la condition qu'une entreprise dégage un bénéfice net comptable, les seconds sont rémunérés quelle que soit la situation, bénéficiaire ou déficitaire.

Ainsi, une entreprise ayant largement recours à l'emprunt supportera systématiquement des charges financières extrêmement lourdes qu'elle peut ne pas pouvoir supporter.

Dans cette hypothèse défavorable, la marge brute d'autofinancement comprimée par les charges financières, ne permet pas à l'entreprise de s'autofinancer, l'entreprise doit alors emprunter davantage et payer de nouveaux frais financiers. Le cercle vicieux se perpétue ainsi jusqu'à la faillite.

2- L'effet du levier

La notion d'effet du levier est basée sur celle de la rentabilité. Il s'agit en l'occurrence de comparer la rentabilité économique de l'entreprise au coût des capitaux empruntés.

Exemple 1 : une entreprise a une rentabilité économique de 20 %. Les banques prêtent à long terme à un taux de 12 %.

Taux de rentabilité économique $\frac{\text{Résultat net}}{\text{Capitaux investis}}$

L'entreprise a intérêt à emprunter car elle réalise un profit de 8 % sur le montant du capital externe. Elle fait bénéficier ses capitaux propres d'un taux de rendement d'autant plus élevé que le rapport $\frac{\text{Capitaux d'emprunt}}{\text{Capitaux propres}}$ est lui même élevé.

Exemple 2 : la répartition des capitaux permanents est la suivante :

Capitaux propres	100
Capitaux d'emprunt	1 000
Rentabilité économique	20 %

Le taux de rémunération de l'emprunt est de 10 %. Les 1 100 dinars investis rapportent 20 % x 1 100 = 220. La rémunération des capitaux d'emprunt est de 10 % x 1 000 = 100.

Une fois rémunérés les capitaux d'emprunt, on constate que les capitaux propres soit 100 MD ont engendré un profit de : 220 – 100 = 120.

Le taux de rendement des capitaux propres est donc de 120 %. En fait, les 100 MD investis par les actionnaires ont rapporté normalement 20 % auxquels s'ajoute le superprofit basé sur

la différence entre le taux de rentabilité économique et le taux de rémunération des capitaux d'emprunt, soit 20 % - 10 % = 10 %.

F- Ratios de structure financière

1- Capital économique et capital financier

$$\frac{\text{Capitaux permanents}}{\text{Valeurs immobilisées nettes}}$$

Ce ratio compare la valeur du capital économique au capital financier. Ce ratio doit dans la majorité des cas être supérieur à 1. Dans le cas contraire le fonds de roulement ne pourrait être financé convenablement. Il convient de se méfier de ce ratio, car l'homogénéité entre le numérateur et le dominateur est faussée par l'érosion monétaire.

2- Ratio d'indépendance financière

Ratio d'intérprudence financière $= \frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Capitaux permanents}}$ ce ratio situe l'indépendance financière de l'entreprise.

Selon les banquiers, ce ratio doit être supérieur à 50 % pour que l'entreprise puisse bénéficier d'un prêt.

3- Capacité de renouvellement des immobilisations

$$\text{CRI} = \frac{\text{Amortissements}}{\text{Immobilisations brutes d'exploitation}}$$

L'objectif recherché à travers ce ratio est de mettre en valeur à un moment donné la capacité de renouvellement des immobilisations (amortissement) aux immobilisations productives. La capacité de l'entreprise à financer de nouveaux matériels productifs est d'autant plus élevée que ce ratio est lui-même élevé. L'homogénéité de ces termes est toutefois remise en cause du fait de l'inflation et de la politique d'amortissement.

G- Ratios de financement

1- Parts des investissements autofinancés

Part des investissements autofinancés $= \frac{\text{Marge brute d'autofinancement}}{\text{Investissements (année n)}}$

ou $= \frac{\text{Marge nette d'autofinancement}}{\text{Investissements (année n)}}$ ce ratio mesure la part des investissements autofinancés.

Le taux d'investissement $= \frac{\text{Investissement année n}}{\text{Valeur ajoutée}}$ détermine plus précisément la propension à investir de l'entreprise. Il est alors possible d'apprécier la croissance de l'entreprise à travers sa politique d'investissements.

2- Taux de rétention des ressources

$\text{TRR} = \frac{\text{Marge brute d'autofinancement}}{\text{Valeur ajoutée}}$ présente l'intérêt de situer la rétention des ressources (MBA) par rapport à la richesse créée par l'entreprise. Il convient toutefois de suivre l'évolution du numérateur et du dénominateur avant de conclure sur la valeur de ce ratio.

SECTION III : LA RENTABILITE DES INVESTISSEMENTS

I- ASPECTS FONDAMENTAUX

A- Définition d'un investissement

Investir, c'est acquérir un bien dont on attend des avantages durables (services, argent, etc).

On distinguera :

- des investissements productifs dont on attend une amélioration du profit (par exemple l'achat d'une machine outil) ;

- des investissements non productifs, tels que l'achat de locaux administratifs modernes, l'achat d'une automobile permettant des déplacements plus agréables, etc.

B- Notions de rentabilité et de profitabilité

1- Notions de rentabilité

Un investissement est considéré comme rentable dans la mesure où « il rapporte plus d'argent qu'il n'en a coûté ». On distingue habituellement plusieurs types de rentabilité :

- la rentabilité économique
- la rentabilité financière
- la rentabilité absolue et relative
- la rentabilité aléatoire.

2- Notions de profitabilité

Celle-ci situe l'aptitude de l'entreprise à générer des profits. Elle diverge de la notion de rentabilité à deux niveaux :

- On retient l'entreprise dans son ensemble, en tant que force productive, et non pas un investissement particulier.

- La rentabilité implique un excédent des recettes sur les dépenses, tandisque la profitabilité entraîne un excédent des produits sur les charges c'est-à-dire un profit.

On pourra dire que les rentabilités agrégées des investissements effectués par l'entreprise concourent à la profitabilité de celle-ci.

C- Notions de rendement et de productivité

1- Le rendement

Le rendement représente l'aptitude d'un investissement à produire des biens au cours d'une période. Les notions de profit, de prix de vente, ou d'encaisse supplémentaire sont éliminées.

2- La productivité

La productivité représente l'aptitude des facteurs de production (investissements et travail) à produire plus de biens à un prix donné.

D- Le cash flow

La mesure de la rentabilité des investissements repose essentiellement sur le concept de cash flow.

Un cash flow est un solde des flux de trésorerie engendrés par un investissement à la clôture d'une période.

Exemple : Une machine est achetée 1000 dinars au début d'une période. Elle a entraîné au cours de cette même période des dépenses de fonctionnement de 600 dinars et des recettes d'exploitation de 850 dinars. Le cash flow à la clôture de cette période est de 850 – 600 = 250.

En supposant que les dépenses d'entretien et que les recettes d'exploitation sont respectivement décaissées et encaissées à la clôture de la période, il est alors possible d'actualiser les cash flow. Retenons arbitrairement un taux d'actualisation de 10 %, il vient :

$$-1\,000 + \frac{250}{1,1} = -1\,000 + 227 = -773$$

La marge brute d'autofinancement peut être calculée de la manière suivante :

Bénéfice net comptable + Dotations aux amortissements + Dotations aux provisions à caractère de réserve.

II- MESURE DE LA RENTABILITE ECONOMIQUE

A- Méthode de la valeur actuelle nette

1- Méthode de calcule

Supposons en premier lieu que les cash flows prévisionnels de plusieurs projets d'investissement aient été déterminés avec une précision considérée comme suffisante ; la méthode de la valeur actuelle nette consiste à actualiser tous les cash flows, c'est-à-dire à ramener leur valeur à l'époque zéro et à les additionner. L'investissement dont la valeur actuelle nette sera la plus élevée sera considéré comme le plus rentable.

Exemple :

Une entreprise a le choix entre deux machines A et B. Leurs caractéristiques sont les suivantes :

	Machine A		Machine B	
Prix d'achat H.T.		1 200		1 500
Durée d'utilisation		3 ans		3 ans
Recettes	An 1	1 000	An 1	1 500
	An 2	1 200	An 2	1 000
	An 3	1 000	An 3	1 200
Dépenses	An 1	500	An 1	600
	An 2	600	An 2	600
	An 3	500	An 3	700

Taux d'actualisation retenu : 10%

Dans un but de simplification, nous supposerons que les deux machines sont achetées au début de l'année 1 et que les recettes et les dépenses sont respectivement encaissées et décaissées à la clôture de chaque année.

Machine A

	Début An 1	Fin An 1	Fin An 2	Fin An 3
Recettes Dépenses	0 - 1 200 (achat)	1 000 - 500	1 200 - 600	1 000 - 500
Cash flows Actualisation à 10 %	- 1 200 1	+ 500 1,10	+ 600 $(1,10)^2$	+ 500 $(1,10)^3$
Cash flows actualisés	- 1 200	454	496	376

Valeur actuelle nette = - 1 200 + 454 + 496 + 376 = + 126.

La valeur actuelle nette étant positive, l'investissement est à 10% considéré comme rentable. Cela signifie que si l'investisseur s'est fixé comme limite minimum une rentabilité de 10%, l'achat de la machine A est accepté.

La question est désormais de savoir si la machine B et plus rentable ou non que la machine A.

Machine B

	Début An 1	**Fin An 1**	**Fin An 2**	**Fin An 3**
Recettes Dépenses	0 - 1 500 (achat)	1 500 - 600	1 000 - 600	1 200 - 700
Cash flows (ligne 1 – ligne 2) Actualisation à 10 %	- 1 500 1	900 (1,10)	400 $(1,10)^2$	500 $(1,10)^3$
Cash flows actualisés	- 1500	818	330	376

On obtient :

Valeur actuelle nette = - 1 500 + 818 + 330 + 376 = + 24

V.A.N. (A) = + 126
V.A.N. (B) = + 24

Les deux projets sont acceptables (taux supérieur à 10%), la machine A est cependant plus rentable que la machine B.

Calculons l'indice de profitabilité des machines A et B.

Soit : $\dfrac{\text{cumul des cash flows actualisés rapporté par la machine}}{\text{coût d'achat de la machine}}$

$$\text{Indice de la machine A} = \frac{1326}{1200} = 1{,}105$$

$$\text{Indice de la machine B} = \frac{1524}{1500} = 1{,}016$$

On constate que l'indice de profitabilité de la machine A est supérieur à celui de la machine B. Le contraire est cependant possible. Il arrive en effet, qu'un investissement ayant une valeur actuelle nette supérieure à celle d'un autre investissement, ait un indice de profitabilité inférieur.

Exemple :

Soit deux machines X et Y ayant les caractéristiques suivantes :

	X	Y
Prix d'achat	- 1 000	- 2 000
Cumul des cash flows actualisés positifs	1 100	2 120
Valeur actuelle nette	100	120
Indice de profitabilité	$\frac{1\ 100}{1\ 000} = 1{,}1$	$\frac{2\ 120}{2\ 000} = 1{,}06$

La valeur actuelle nette de y est plus élevée (120 > 100) que celle de X mais son indice de profitabilité est inférieur (1,06 < 1,1).

2- Taux d'actualisation

Selon des critères objectifs, ceux-ci sont au nombre de trois :

- le taux de placement sans risque
- la prime de risque attachée au projet d'investissement
- la prime de rentabilité attachée au secteur d'activité dans lequel l'investissement est exploité.

a- Taux de placement sans risque

Le taux d'actualisation est un taux plancher qui n'est autre que le taux de placement sans risque. On admettra qu'un sujet économique exigera d'un investissement un taux de rentabilité minimal de t% si la même dépense peut supporter t% sans aucun risque.

b- Prime de risque attachée au projet d'investissement

Le cashs flows prévus sont supposés certains, puis actualisés. Le fait de négliger le risque lié à la rentabilité prévisionnelle peut être contrebalancé par une hausse forfaitaire du taux plancher. Cette hausse, dénommée prime de risque, est d'autant plus élevée que la rentabilité de l'investissement paraît aléatoire.

c- Prime de rentabilité attachée au secteur d'activité dans lequel l'investissement est exploité

Si l'investissement est exploité dans un secteur porteur, l'investisseur retiendra un nouveau taux plancher, plus élevé que le taux de placement des capitaux sans risque.

3- Période à retenir

Lors des raisonnements évoqués précédemment, nous avons supposé que les flux de trésorerie intervenaient à la clôture de l'exercice. Cette approche, non conforme à la réalité, fausse sensiblement les résultats. En effet, plus la période retenue est longue, plus les résultats obtenus par l'utilisation du modèle s'écartent de la vérité.

Exemple : Une machine d'une valeur de 1 000 D est acquise au début de l'exercice, elle génère un cash flow mensuel de 100 D pendant 2 ans. Le taux d'actualisation est de 12%.

a- Période annuelle

Le cash flow est de 1 200 D

La valeur actuelle nette = $- 1\,000 + \frac{1\,200}{1{,}12} + \frac{1\,200}{1{,}25}$

Il vient : V.A.N. = - 1 000 + 1 071 + 957 = 1 028

b- Période mensuelle

Les cash flows générés sont mensuellement de 100 F. Le taux d'actualisation est rapporté à 1% pendant 24 mois.

Il vient :

$$V.A.N. = - 1\,000 + 100 \times \frac{1 - (1{,}01)^{-24}}{0{,}01}$$

$$= - 1\,000 + 100 \times 21{,}243$$

$$= - 1\,000 + 2\,124{,}3 = 1\,124{,}3$$

L'écart entre les deux résultats est important (96,3) et supérieur à 9,36 %. La seconde méthode est bien évidemment plus proche de la vérité.

La période à retenir doit en conséquence être la plus courte possible.

B- Taux de rentabilité interne

Le taux de rentabilité interne d'un projet d'investissement, est le taux qui permet d'égaler le décaissement dû à l'investissement, aux cash flows prévisionnels générés par ce même investissement.

Exemple 1

Une machine est achetée 327 400 dinars au début de l'année n. Cette machine génère des cash flows annuels de 100 000 dinars par an pendant 5 ans. Ces cash flows sont encaissés à la clôture de chacun des exercices. Déterminez le taux de rentabilité interne de cet investissement.

On pose :

$$327\ 400 = 100\ 000 \text{ x } \frac{1 - (1+i)^{-5}}{i}$$

Il vient $\frac{1 - (1+i)^{-5}}{i} = \frac{327\ 400}{100\ 000} = 3{,}274$

La lecture de la table financière $\frac{1 - (1+i)^{-n}}{i}$ nous indique que i = 16 %.

Le taux de rentabilité interne de cet investissement est donc de 16%.

La formule précédemment utilisée n'est applicable que dans la mesure où les cash flows prévisionnels sont égaux, ce qui en l'occurrence est le cas dans l'exemple 1 (100 000 par an).

Supposons maintenant les cash flows soient inégaux :

Exemple 2

La machine est achetée 50 000 D au début de l'année n, les cash flows prévisionnels à la clôture des années n, n + 1, n + 2 sont respectivement de 30 000, 20 000, 20 000.

Le taux de rentabilité interne est la solution de l'équation suivante :

$$50\ 000 = \frac{30\ 000}{1+i} + \frac{20\ 000}{(1+i)^2} + \frac{20\ 000}{(1+i)^3}$$

Il convient alors de faire divers essais.

	Cash flows actulisés			
Cash flows non actualisés	**10 %**	**15 %**	**20 %**	**21 %**
30 000	27 273	26 087	25 000	24 793
20 000	16 529	15 123	13 888	13 660
20 000	15 026	13 150	11 574	11 289

	58 828	**54 360**	**50 462**	**49 742**

Le taux étant compris entre 20 % et 21 %, nous devons procéder par itération.

L'écart est de 50 462 – 49 742 = 720

L'écart par rapport à 50 000 est égal à 462

Le rapport $\frac{462}{720} = 0{,}64$

Le taux de rentabilité interne en pourcentage est donc de : 20 + 0,64 = 20,64 %.

CHAPITRE VI : LE SYSTEME DE MESURE DES PERFORMANCES ET LE TABLEAU DE BORD

SECTION I : LA MESURE DES PERFORMANCES

La mesure des performances constitue un ensemble de techniques de contrôle, destinés à s'assurer que les réalisations des divers centres de responsabilités dans l'entreprise sont conformes aux normes établis par chacun d'eux, et à appliquer des sanctions positives ou négatives dans le cas où les réalisations « s'écartent sensiblement des normes choisies ».

Dans l'entreprise, il peut exister une multitude de centres de responsabilités et de nombreuses catégories de normes. Mais une bonne mesure des performances implique que l'on puisse directement comparer les réalisations de chacune de ces entités avec les normes qui lui sont assignées.

L'appréciation des performances implique des notions et des conditions de mesure. Elle nécessite aussi la mise en place d'un système de motivation pour le personnel.

I- NOTION DE MESURE DES PERFORMANCES

La notion de mesure des performances n'est pas assimilée au contrôle budgétaire. En latin « Performare » signifie donner entièrement forme à quelque chose. La performance du personnel d'une organisation et en l'occurrence l'entreprise, consiste donc à donner forme et réalité au système des normes projeté et planifié par les dirigeants.

En anglais « To perform » signifie accomplir une tâche avec régularité, méthode et application, l'exécuter, la mener à son accomplissement d'une manière convenable. Plus particulièrement, c'est donner effet à une obligation, réaliser une promesse, exécuter les clauses d'un contrat ou d'une commande. Enfin, c'est accomplir quelque chose qui exige de l'habileté ou une certaine aptitude.

En français, le mot performance désigne l'accomplissement d'un travail, d'un acte, d'une œuvre ou d'un exploit et la manière avec laquelle un organisme réagit à des stimulations ou atteint les objectifs qui lui sont proposés. Cette manière est analysée selon deux critères :

- L'efficacité, qui définit dans quelle mesure l'objectif est atteint, quels que soient les moyens mis à disposition ;

- La productivité, qui permet de comparer les résultats produits aux moyens engagés.

Des ces trois éléments de traduction qui précèdent se dégage une notion de performance qui peut se résumer ainsi : La performance d'un centre de responsabilité désigne l'efficacité et la productivité avec laquelle ce centre a atteint les objectifs qu'il avaient acceptés.

II- CONDITIONS POUR REALISER UNE MESURE DES PERFORMANCES EFFICACE

Après avoir planifié pour atteindre les objectifs, les dirigeants doivent contrôler que les moyens ont bien été mis en œuvre conformément à leurs plans. Puis, ils doivent comparer les résultats réels aux résultats prévus pour entreprendre les mesures correctrices nécessaires.

Cette comparaison fait généralement apparaître des écarts ayant pour origine des standards non réalisés, des programmes non respectés, des hypothèses retenues non vérifiées dans la réalité et des standards non réalistes.

Quel que soit l'origine de l'écart, une cause systématique peut être le facteur humain. De même la connaissance de la motivation des hommes sont des éléments très importants dans la mesure de la performance. Dans quelles conditions cette mesure se trouve efficace ?

A- La contrôlabilité

Mesurer la performance d'un individu implique l'idée de quantification de certains éléments servant de base à cette mesure, qu'il peut effectivement contrôler. Cela ne signifie pas qu'il s'agit de mesurer uniquement les charges variables. En effet, toute dépense doit être contrôlée par quelqu'un dans l'entreprise.

La dépense est contrôlable, si elle est engagée par une personne de l'entreprise, quel que soit son niveau hiérarchique. Par exemple, le loyer est une charge fixe non contrôlable par le service de production, mais l'est pour le chef de service des équipements, puisque c'est lui qui est supposé avoir choisi l'implantation et négocié sa valeur.

La notion de responsabilité suppose donc le pouvoir par une personne d'engager la dépense, l'acceptation par elle du montant de cette dépense et de l'obligation qui en découle.

B- Le niveau de tolérence et la sensibilité de l'écart

Un standard sert à mesurer une performance. Néanmoins, la qualité de la mesure doit être assurée pour que son appréciation soit la plus objective possible. Pour cela, un dispositif de mesure doit se caractériser par sa fidélité, sa sensibilité et son exactitude.

1- Fidélité

La mesure doit présenter une image fidèle, de manière à ce qu'elle puisse donner le même résultat, même si elle est pratiquée par des personnes différentes. Le standard doit être calculé d'une manière quantitative pour qu'il ait le plus d'objectivité possible, car les opérations qualitatives sont le plus souvent subjectives.

2- Exactitude

Pourque la mesure de performance soit exacte, il faut que la référence soit correcte. Donc, le standard doit être évalué de la manière la plus objective possible en écartant toutes les informations aberrantes. Au niveau des résultats, le calcul permet de dégager un intervalle de performance acceptable et non une performance absolue.

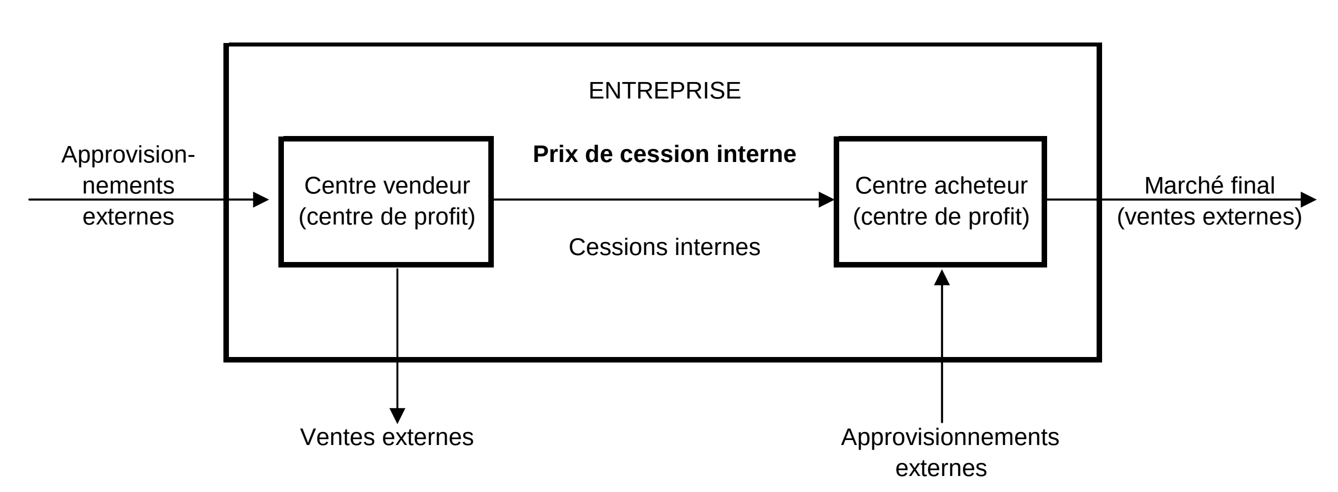
3- Sensibilité

Pour être interprétable, un écart doit être significatif. L'appréciation de cette signification résulte le plus souvent de l'expérience des responsables. En effet, un écart de 5% sur un rendement peut être très important dans certaines activités alors qu'il l'est moins dans d'autres.

III – LES PRIX DES CESSIONS INTERNES ET L'EVALUATION DES PERFORMANCES

Les échanges entre centres de profits d'une même entité doivent, dans la logique de cette organisation, être réglés par l'intermédiaire d'un prix : le prix de cession interne.

Le prix de cession interne permet la valorisation des transferts entre centres de profits. Il est alors possible d'établir un compte de résultat où les produits sont constitués par le chiffre d'affaires extérieur (avec les clients finals) et le chiffre d'affaires interne (avec les centres acheteurs de l'entreprise). Ce compte de résultat peut être établi dans le cas où le centre « vendeur » n'a pas accès au marché final : la définition du prix reconstruit à l'intérieur de l'entreprise des « micro-entités » dont la direction souhaite qu'elles soient gérées comme des entités autonomes.



Or la performance d'un centre est influencée par l'existence des cessions internes, puis que ce qui est un coût pour le centre acheteur est une recette pour le centre vendeur.

La fixation des prix de cession interne doit donc permettre :

- une **juste mesure des performances** des centres concernés ;
- une **convergence des intérêts** entre la division et l'entreprise ;
- un **respect de l'autonomie déléguée** aux centres de responsabilité.

Un prix ce cession interne est défini soit par rapport au coût, soit par rapport au marché mais, quel que soit son niveau, il est **neutre sur le résultat global** de l'entreprise. Sa définition n'influence que le niveau des résultats partiels de chaque centre.

Exemple :

Soient les liens suivants entre centres de responsabilité (par simplification, le centre acheteur n'a pas d'accès possible à un marché final) : cession de la totalité de la production du centre A et B, soit 1 000 unités.

Premier cas : Prix de cession égal à 40 dinars

ENTREPRISE			
Centre A (vendeur)		Centre B (acheteur)	
Cessions internes : 40 x 1 000 =	40 000	Chiffre d'affaires : 70 x 1 000 =	70 000
Achats externes :	20 000	Achats internes :	40 000
Autres charges :	15 000	Autres charges	12 000
Résultat :	**5 000**	Résultat :	**18 000**
Résultat global de l'entreprise : 23 000			

Deuxième cas : Prix de cession égal à 50 dinars

ENTREPRISE			
Centre A (vendeur)		Centre B (acheteur)	
Cessions internes : 50 x 1 000 =	50 000	Chiffre d'affaires : 70 x 1 000 =	70 000
Achats externes :	20 000	Achats internes :	50 000
Autres charges :	15 000	Autres charges	12 000
Résultat :	**15 000**	Résultat :	**8 000**
Résultat global de l'entreprise : 23 000			

Il est possible de constater que, dans les deux cas, le résultat de l'entreprise est identique, seule la localisation partielle des performances des centres est déplacée.

IV- LA DIRECTION EN FONCTION DES OBJECTIFS

A- La direction par objectifs (DPO)

Selon MINTZBERG, l'application de la direction par objectifs consiste à ce que le centre stratégique, autrement dit le centre de responsabilité, traduit ses orientations sous forme d'un système d'objectifs, c'est-à-dire d'un ensemble harmonieusement articulé d'objectifs majeurs et de sous objectifs.

La réalisation de ces objectifs est ensuite confiée aux différents spécialistes, qui restent libres du choix des moyens, compte tenu du respect de certaines contraintes. Par exemple, un directeur d'un point de vente sera chargé de faire progresser la part du marché des dépôts de 12% à 15% pour une période de trois ans. Dans ce contexte, il reste libre, sous la contrainte d'un budget donné, soit accroître la promotion chez les clients, soit augmenter le taux de la prime aux démarcheurs, soit trouver de nouveaux clients.

Ainsi, les contrôles à priori sont remplacés par des contrôles à postériori, qui portent sur la comparaison des réalisations aux objectifs.

Dès lors, chaque responsable est assimilé à un chef de petite entreprise qui fait face de son côté à de multiples contraintes. Dans cette perspective, on crée souvent un centre de profits, motivé par un intéressement aux résultats.

B- La direction participative par objectif

Dans ce cas, la motivation n'est pas liée à la participation aux résultats, mais elle porte sur la fixation des objectifs. Elle entraîne donc un mode de direction collégial, puisque tous les responsables d'un centre budgétaire sont, en principe, amenés à intervenir dans le processus de planification.

Cette méthode vise à ajuster les buts de l'entreprise à ceux des intervenants dans le processus de fixation des objectifs.

C- Le système de sanctions récompenses

La méthode adoptée est assortie d'un jugement, suivi d'effets négatifs ou positifs selon qu'il y ait des contre-performances ou du succès dans la réalisation des objectifs.

1- Les sanctions

Si les écarts négatifs sont justifiés par des causes indépendantes de la volonté du responsable, la conjoncture par exemple, aucun reproche ne peut être dûment adressé au gestionnaire. Mais il n'en va pas ainsi, lorsque les écarts ne paraîssent pas explicables par des raisons extérieures évidentes. Alors le responsable est soupçonné, ses décisions critiquées, et son action mise en cause. Dans ce cas, il peut être averti et risque même la «sanction pénale ».

2- Les récompenses

En cas d'existence d'écarts positifs, les récompenses pécuniaires sur la réalisation de la performance sont traduites en général, par des suppléments de rémunération qui sont versés proportionnellement au degré de réalisation de l'objectif.

On peut conclure ainsi, que la motivation repose sur des récompenses d'ordre pécuniaire comme le dit O. GELINER «des gains d'argent qui correspondent à la satisfaction des besoins les plus variés ». Elles peuvent être aussi d'ordre non pécuniaire. Elles doivent dans tous les cas, correspondre au degré réel des besoins de l'individu.

Dans le cadre du système de motivations, la notion de récompense est fondamentale. Néanmoins, il faut qu'elle soit appliquée à bon escient. A cet effet, la mesure des performances permet de donner à la fois au responsable et à son supérieur, une base d'appréciation commune et relativement objective du comportement et des résultats du responsable ; à condition que ce dernier connaîsse régulièrement sa performance et les normes suivant lesquelles il sera jugé.

SECTION II : LE TABLEAU DE BORD

I- DEFINITION ET PRINCIPES DE CONCEPTION

A- Définition

Le contrôleur de gestion a besoin d'un outil qui lui permet

- d'avoir une connaissance sur les **informations essentielles au pilotage ;**
- d'obtenir ces données **le plus rapidement possible,** et en **permanence.**

Cet outil s'appelle le **tableau de bord.** « Un tableau de bord est un ensemble d'indicateurs organisé en un système, suivis par la même équipe ou le même responsable pour aider à décider, à coordonner, à contrôler les actions d'un service ».

Le tableau de bord est un instrument de communication et de décision qui permet au contrôleur de gestion d'attirer l'attention du responsable sur les points clés de sa gestion afin de l'améliorer.

B- Principes de conception

Un tel système d'information n'est efficace et donc utile que si sa conception répond à certaines règles précises tant pour son fonctionnement que pour son contenu. La présentation des informations, si elle peut revêtir des formes variées, se doit de respecter certaines contraintes de concision et de pertinence. Dans ce cas, l'ensemble des tableaux de bord de l'entreprise incite au dialogue et à la motivation des responsables. Son rôle dépasse alors la stricte fonction de contrôle qu'il était censé remplir.

C'est la définition même du tableau de bord qui impose ces principes de conception :

- une cohérence avec l'organigramme ;
- un contenu synoptique et agrégé ;
- une rapidité d'élaboration et de transmission.

1- Une cohérence avec l'organigramme

Le découpage des tableaux de bord doit donc respecter le **découpage des responsabilités** et des **lignes hiérarchiques.**

Pour l'ensemble de l'entreprise, la cartographie des tableaux de bord doit se calquer sur celle de la structure d'autorité. Cette dernière s'apparente à une pyramide où chaque responsable :

- **Reçoit une délégation de pouvoir** du niveau hiérarchique supérieur et doit, périodiquement, rendre compte ;

- **Délègue au niveau inférieur** une partie de son pouvoir.

Cette structure oblige chaque niveau de responsabilité à trois types de communication :

- une communication **descendante** quand un niveau donne une délégation de pouvoir assortie d'objectifs négociés au niveau inférieur ;

- une communication **transversale** entre les responsables de même niveau hiérarchique ;

- une communication **montante** quand un niveau rend compte de la réalisation des objectifs reçus.

Le réseau des tableaux de bord est donc une mécanique « gigogne » aux caractéristiques suivantes :

- chaque responsable a son tableau de bord ;

- chaque tableau de bord a une ligne de totalisation des résultats qui doit figurer dans le tableau de bord du niveau hiérarchique supérieur ;

- chaque tableau de bord d'un même niveau hiérarchique doit avoir la même structure pour permettre l'agrégation des données ;

- l'empilage des informations des tableaux de bord doit respecter la ligne hiérarchique.

Une illustration d'un tel réseau dans une entreprise de grande distribution est présentée ci-dessous.

Pour chaque responsable, les **informations retenues concernent spécifiquement sa gestion** car il en est le premier destinataire. Il doit y trouver les éléments dont il a besoin pour éclairer ses décisions mais uniquement ceux dont il a la maîtrise en accord avec la délégation qu'il a reçue.

Voici des exemples d'indicateurs possibles selon les niveaux hiérarchiques.

INFORMATIONS CLASSEES PAR NIVEAU ET PAR NATURE

Niveau ↑ / Nature →	Main-d'œuvre	Ventes	Stock	Action de promotion
Magasin	. Effectifs magasin (tous services confondus) . Coût MOD par rayon	. Chiffre d'affaires par rayon . Marge brute par rayon	. Cumul par rayon (en % du CA HT) . Taux de rotation	Analyse des frais de promotion maîtrisables à chaque niveau
Rayon	. Effectifs . Absences . Cumul des heures par période (cumul par équipes	. Détail par famille d'articles des quantités vendues	. Détail par référence . Taux d'invendus	
Equipe	. Effectifs . Taux d'absentéisme (par individs) . Détail du nombre d'heures effectuées			

Dans le cas d'une entreprise de distribution d'importance nationale, les tableaux de bord « Magasins » peuvent être regroupés par zone géographique au sein d'un tableau de bord général.

2- Un contenu synoptique et abrégé

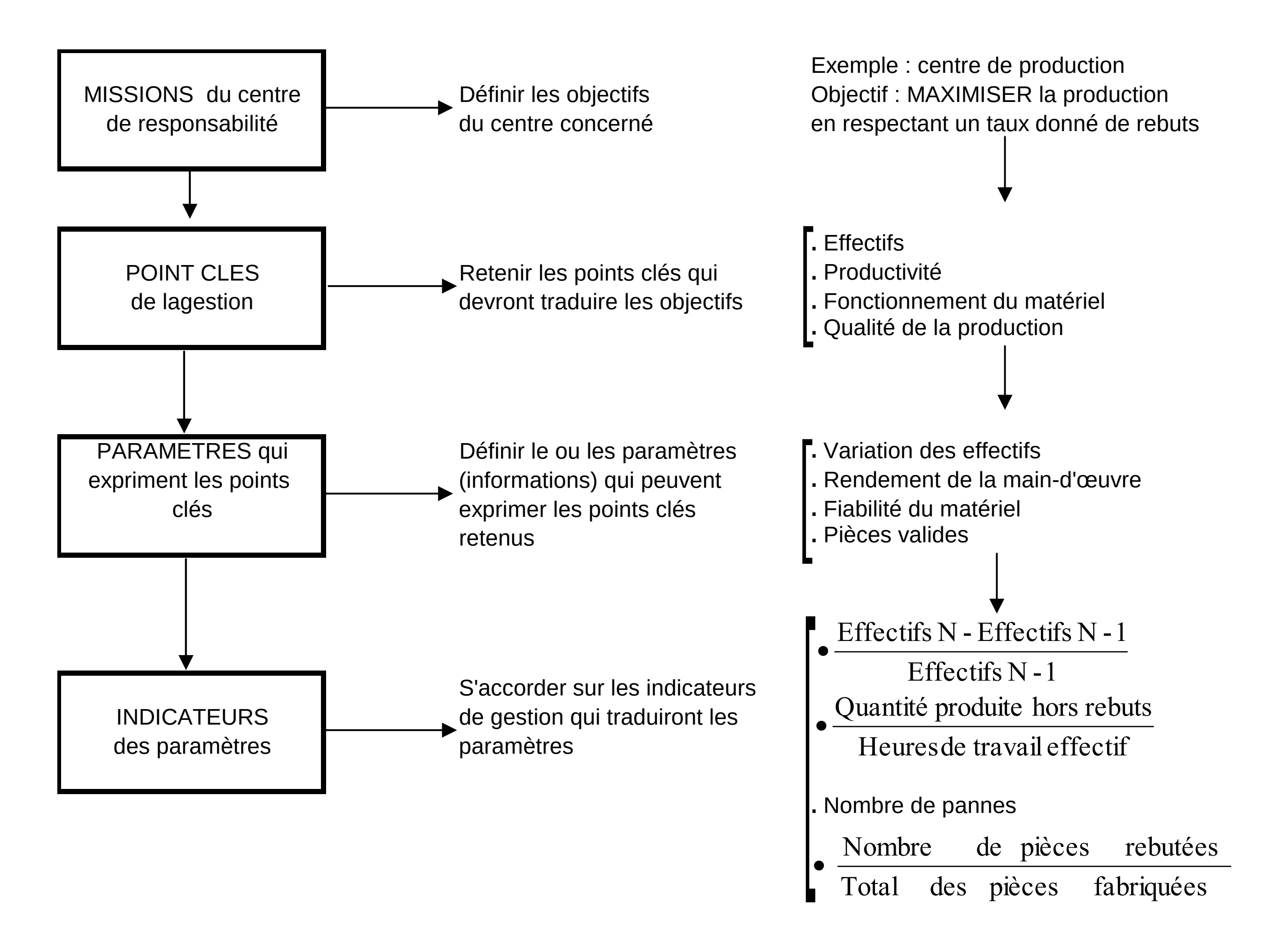
Il s'agit de sélectionner parmi toutes les informations possibles celles qui sont essentielles pour la gestion du responsable concerné.

Le choix consiste à **déterminer les indicateurs pertinents** par rapport au champ d'action et à la nature de la délégation du destinataire du tableau de bord.

Cette recherche doit, par ailleurs, permettre l'addition d'informations cohérentes entre elles afin d'obtenir des indicateurs agrégés de plus en plus synthétiques.

Pour autant, la recherche d'indicateurs performants ne doit pas conduire à la publication tardive du tableau.

Pour chaque centre de responsabilité, il faut donc suivre la démarche présentée ci-après :



3- La rapidité d'élaboration et de transmission

En ce domaine, la rapidité doit l'emporter sur la précision : il est souvent préférable d'avoir des éléments réels estimés plutôt que des données réelles précises mais trop tardives.

Le rôle principal du tableau de bord reste d'alerter le responsable sur sa gestion. Il doit mettre en œuvre des actions correctives rapides et efficaces.

La précision des résultats est de toute façon obtenue dans les rapports d'activité à périodicité mensuelle de la comptabilité analytique.

Cette rapidité et la fréquence de publication expliquent que les Anglo-saxons nomment souvent les informations collectées dans les tableaux de bord **« Flashs ».**

L'ensemble de ces documents, tableaux de bord, rapport d'activité analytique et plan d'actions correctives, constitue le suivi budgétaire.

II- LES INSTRUMENTS DU TABLEAU DE BORD

Le contenu du tableau de bord est variable selon les responsables concernés, leur niveau hiérarchique et les entreprises. Pourtant, dans tous les tableaux de bord des points communs existent dans :

- la conception générale ;
- les instruments utilisés.

A- La conception générale

La maquette d'un tableau de bord type fait apparaître quatre zones.

Tableau de bord du centre			
	Résultats	**Objectifs**	**Ecarts**
Rubrique 1 ∘ Indicateur A ∘ Indicateur B ∘ ∘ ∘ Rubrique 2			

Zone "paramètres économiques — Zone "résultats" — Zone "objectifs" — Zone "écarts"

▪ La **zone « paramètres économiques »** comprend les différents indicateurs retenus comme essentiels au moment de la conception du tableau. Chaque rubrique devrait correspondre à un interlocuteur et présenter un poids économique significatif.

▪ La **zone « résultats réels »** ces résultats peuvent être présentés par période ou / et cumulés. Ils concernent des informations relatives à l'activité :

- nombre d'articles fabriqués ;
- quantités de matières consommées ;
- heures machine ;
- effectifs ;

mais aussi des éléments de nature plus qualitative :
- taux de rebuts ;
- nombre de retours clients ;
- taux d'invendus.

A côté de ces informations sur l'activité, figurent souvent des éléments sur les performances financières du centre de responsabilité :

- des marges et des contributions par produit pour les centres de chiffres d'affaires ;
- des résultats intermédiaires (valeur ajoutée, capacité d'autofinancement) pour les centres de profit.

▪ La **zone « objectifs »** dans cette zone apparaissent les objectifs qui avaient été retenus pour la période concernée. Ils sont présentés selon les mêmes choix que ceux retenus pour les résultats (objectif du mois seul, ou cumulé).

▪ La **zone « écarts »** ces écarts sont exprimés en valeur absolue ou relative. Ce sont ceux du contrôle budgétaire mais aussi de tout calcul présentant un intérêt pour la gestion.

Si cette présentation est souhaitable, la forme des informations peut être très variée.

B- Les indicateurs

1- Définition

Les tableaux de bord sont constitués **d'indicateurs qui sont des informations précises, utiles, pertinentes pour le gestionnaire exprimés sous des formes et des unités diverses.**

Les fonctions des indicateurs sont multiples :
- suivi d'une action, d'une activité, d'un processus ;
- évaluation d'une action ;
- diagnostic d'une situation, d'un problème ;
- veille et surveillance d'environnement et de changements.

Les champs d'analyse des indicateurs sont multiples, puisque tous les domaines peuvent être mesurés en fonction des besoins des utilisateurs par des paramètres qui portent sur toutes les variables d'action : rendement, temps, qualité, flux, productivité, taux de marge, stock, sécurité, service, complexité, etc.

2- Typologies d'indicateurs

Plusieurs critères peuvent être utilisés pour classer les indicateurs :

- indicateurs de résultat ou de progression : information sur le résultat d'une action finie ou sur une action en cours ;

- indicateur financier ou non financier ;

- indicateur global ou ponctuel : un indicateur peut être synthétique, calculé à partir de plusieurs informations pour donner une image à plusieurs dimensions ou au contraire très ciblé sur un seul paramètre très précis ;

- indicateur de reporting ou de pilotage : un indicateur peut être demandé par un niveau hiérarchique en vue de contrôler des engagements (reporting), mais il peut aussi aider le responsable à orienter son action ; c'est plutôt l'orientation actuelle donnée aux indicateurs.

3- Evolution des indicateurs

Dans un cadre stratégique de recentrages et d'alliances, dans un contexte concurrentiel fondé aussi bien sur les coûts que sur la qualité et les services, les gestionnaires éprouvent la nécessité de mettre en place **des indicateurs non plus seulement financiers, qui impliquent davantage les responsables et qui aident à un suivi permanent.**

Ainsi, aujourd'hui **la performance globale** implique la mise en place de trois types de fonctions pour bien la mesurer et la piloter :

▪ Une **fonction de coordination :** les compétences, les métiers sont variés au sein d'une organisation changeante et apprenante mais il faut que la synergie s'établisse entre tous les acteurs ; c'est pourquoi il est nécessaire d'assurer une coordination entre les objectifs de différents niveaux par une connaissance permanente des indicateurs de chacun.

▪ Une **fonction de suivi :** la collaboration entre de nombreux partenaires internes et extérieurs induit un suivi nécessaire pour recentrer, si besoin est, par des indicateurs qui intègrent toutes les dimensions quantitatives, financières et qualitatives.

▪ Une **fonction de diagnostic :** les facteurs clés de succès actuels et potentiels doivent être connus en permanence pour assurer les orientations stratégiques les plus performantes ; là encore, des indicateurs sur des paramètres variés internes et externes doivent aider à surveiller les évolutions en temps réel.

C'est pourquoi, il est possible de résumer les caractères des indicateurs utilisés aujourd'hui : pour être des **indicateurs de performance globale,** ils sont plutôt **synthétiques et ponctuels, financiers et non financiers,** de **progression et de pilotage.**

C- Les instruments utilisés

Les instruments les plus fréquents sont les écarts, les ratios, les graphiques et les clignotants.

1- Les écarts

Le contrôle budgétaire permet le calcul d'un certain nombre d'écarts. Il s'agit alors de repérer celui (ou ceux) qui présente (nt) un intérêt pour le destinataire du tableau de bord.

Exemple :
Un directeur commercial ne sera pas intéressé par un écart de rendement d'un atelier alors qu'il désire des informations sur des écarts sur les ventes (par familles de produits).

En règle générale, un tableau de bord doit uniquement présenter les informations indispensables au niveau hiérarchique auquel il est destiné et seulement celles sur lesquelles le responsable peut intervenir.

2- Les ratios

Les ratios sont des rapports de grandeurs significatives du fonctionnement de l'entreprise.

$$\text{exemple} : \frac{\text{Réalisé à fin de mois}}{\text{Budget total de l'exercice}} \times 100$$

En règle générale, un ratio respecte les principes suivants :

- un ratio seul n'a pas de signification : c'est son évolution dans le temps et dans l'espace qui est significative ;

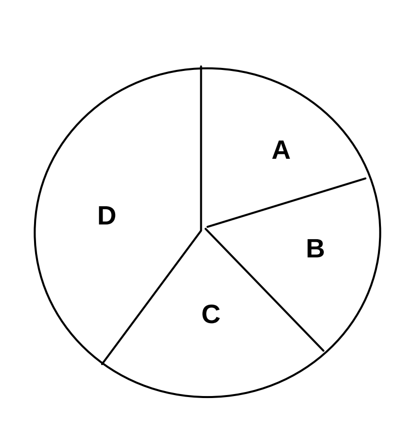
- il faut définir le rapport de telle sorte qu'une augmentation du ratio soit signe d'une amélioration de la situation.

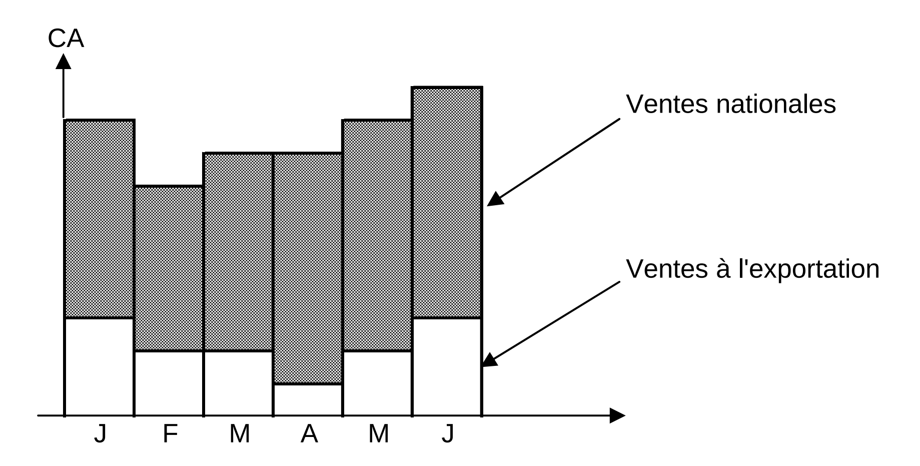
La **nature** des ratios varie selon le **destinataire** et son niveau hiérarchique : voici des exemples de ratios possibles mais non exclusifs.

Directeur d'usine	Directeur commercial	Directeur financier	Directeur du personnel	Direction générale
$\frac{\text{Coût de production}}{\text{Nombre de pièces usinées}}$	$\frac{\text{Résultat d'une unité}}{\text{Capitaux engagés par l'unité}}$	$\frac{\text{Capitaux propres}}{\text{Capitaux permanents}}$	$\frac{\text{Charges de personnel}}{\text{Effectif}}$	$\frac{\text{Valeur ajoutée}}{\text{Effectif}}$
$\frac{\text{Quantités fabriquées}}{\text{Heures machine}}$	$\frac{\text{Marge sur achats}}{\text{Chiffre d'affaires}}$	$\frac{\text{Ressources stables}}{\text{Immobilisations nettes}}$	$\frac{\text{Charges sociales}}{\text{Effectif}}$	$\frac{\text{Résultat}}{\text{Chiffre d'affaires}}$
$\frac{\text{Rebuts}}{\text{Quantités produites}}$	$\frac{\text{Chiffre d'affaires}}{\text{Nombre de vendeurs}}$	$\frac{\text{Charges financières}}{\text{Emprunts}}$	$\frac{\text{Chiffres d'affaires}}{\text{Effectif}}$	$\frac{\text{Résultat}}{\text{Capitaux propres}}$

3- Les graphiques

Ils permettent de visualiser les évolutions et de mettre en évidence les changements de rythme ou de tendance. Leurs formes peuvent être variées :





Graphique en "camembert" nature des ventes par famille

Histogramme : structure de ventes

4- Les clignotants

Ce sont des seuils limites définis par l'entreprise et considérés comme variables d'action. Leur dépassement oblige le responsable à agir et à mettre en œuvre des actions correctives.

Toute la difficulté de l'utilisation de tels indicateurs réside dans leur définition, puisqu'il faut choisir l'information pertinente parmi la masse des informations disponibles.

Tous ces instruments ne se révéleront performants que dans le mesure où ils sont une aide à la décision, notion essentiellement contingente puisqu'elle dépend des entreprises, des secteurs d'activité, des niveaux hiérarchiques, des délégations données.

Bien conçu un tableau de bord se révèle très utile à l'ensemble de l'entreprise.

III – EVOLUTION DES ROLES DU TABLEAU DE BORD

Le tableau de bord est, dans sa conception même, un instrument de contrôle et de comparaison. Mais le système d'information qu'il constitue en fait aussi un outil de dialogue et de communication ainsi qu'une aide à la décision.

A- Le tableau de bord, instrument de contrôle et de comparaison

Le tableau de bord permet de contrôler en permanence les réalisations par rapport aux objectifs fixés dans le cadre de la démarche budgétaire.

Il attire l'attention sur les points clés de la gestion et sur leur dérive éventuelle par rapport aux normes de fonctionnement prévues.

Il doit permettre de diagnostiquer les points faibles et de faire apparaître ce qui est anormal et qui a une répercussion sur le résultat de l'entreprise.

La qualité de cette fonction de comparaison et de diagnostic dépend évidemment de la pertinence des indicateurs retenus.

B- Le tableau de bord outil de dialogue et de communication

Le tableau de bord, dès sa parution, doit permettre un dialogue entre les différents niveaux hiérarchiques.

Il doit permettre au subordonné de commenter les résultats de son action, les faiblesses et les points forts. Il permet des demandes de moyens supplémentaires ou des directives plus précises.

Le supérieur hiérarchique doit coordonner les actions correctives entreprises en privilégiant la recherche d'un optimum global plutôt que des optimisations partielles.

Enfin, en attirant l'attention de tous sur les mêmes paramètres, il joue un rôle intégrateur, en donnant à un niveau hiérarchique donné, un langage commun.

C- Le tableau de bord aide à la décision

Le tableau de bord donne des informations sur les points clés de la gestion et sur ses dérapages possibles mais il doit surtout être à l'initiative de l'action.

La connaissance des points faibles doit être obligatoirement complétée par une analyse des causes de ces phénomènes et par la mise en œuvre d'actions correctives suivies et menées à leur terme. Ce n'est que sous ces conditions que le tableau de bord peut être considéré comme une aide à la décision et prendre sa véritable place dans l'ensemble des moyens du suivi budgétaie.

IV- LA CONSTRUCTION DU TABLEAU DE BORD

Parmi plusieurs tentatives et propositions, il est intéressant de retenir celle de R.S. Kaplan et D.P. Norton (1987) qui essaient d'intégrer quatre domaines pour construire un tableau de bord prospectif ou Balanced Scorecard. L'objectif est d'ajouter aux indicateurs financiers de la performance passée, des paramètres relatifs aux clients, aux processus internes et à l'apprentissage organisationnel, déterminés à partir des objectifs et des stratégies de l'entreprise, pour mieux piloter la performance future.

Les concepteurs recherchent, à travers cette démarche, non seulement un système de mesure plus diversifiée, mais aussi une aide pour un processus de management, car le tableau de bord prospectif oblige d'abord à bien formaliser les directions souhaitées et à bien quantifier les objectifs.

A- Les étapes de la construction

▪ Définir, à partir d'une vision stratégique pour l'entreprise, les objectifs de la stratégie.

▪ Décomposer ces objectifs selon les quatre axes du tableau de bord : l'axe financier, l'axe clients, l'axe processus internes et l'axe apprentissage.

▪ Pour chaque axe, délimiter les indicateurs et leurs mesures à prendre en considération.

▪ Pour chaque indicateur, collecter les informations selon la périodicité choisie.

▪ Enfin, déterminer la manière d'analyser et d'utiliser le tableau pour un pilotage dynamique de l'entreprise.

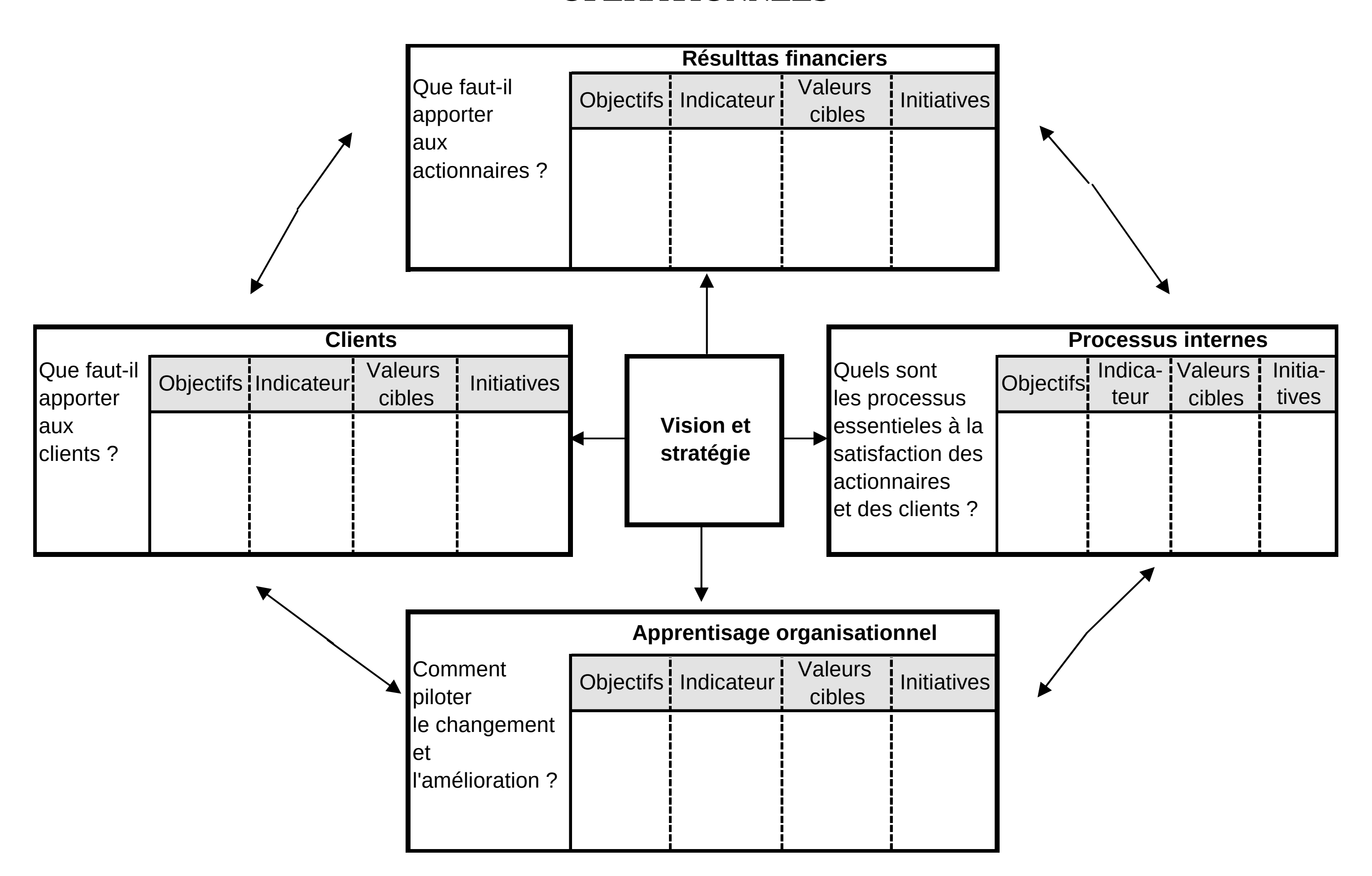
B- Les limites de la démarche

Dans sa première phase, le tableau de bord prospectif peut être difficile à expliciter et à faire accepter aux acteurs de l'organisation. Les informations peuvent être difficiles à collecter et à traduire en mesures simples.

Dans l'utilisation, les objectifs techniques locaux peuvent être minorés au profit d'indicateurs plus globaux alors même que la performance opérationnelle technique est aussi importante.

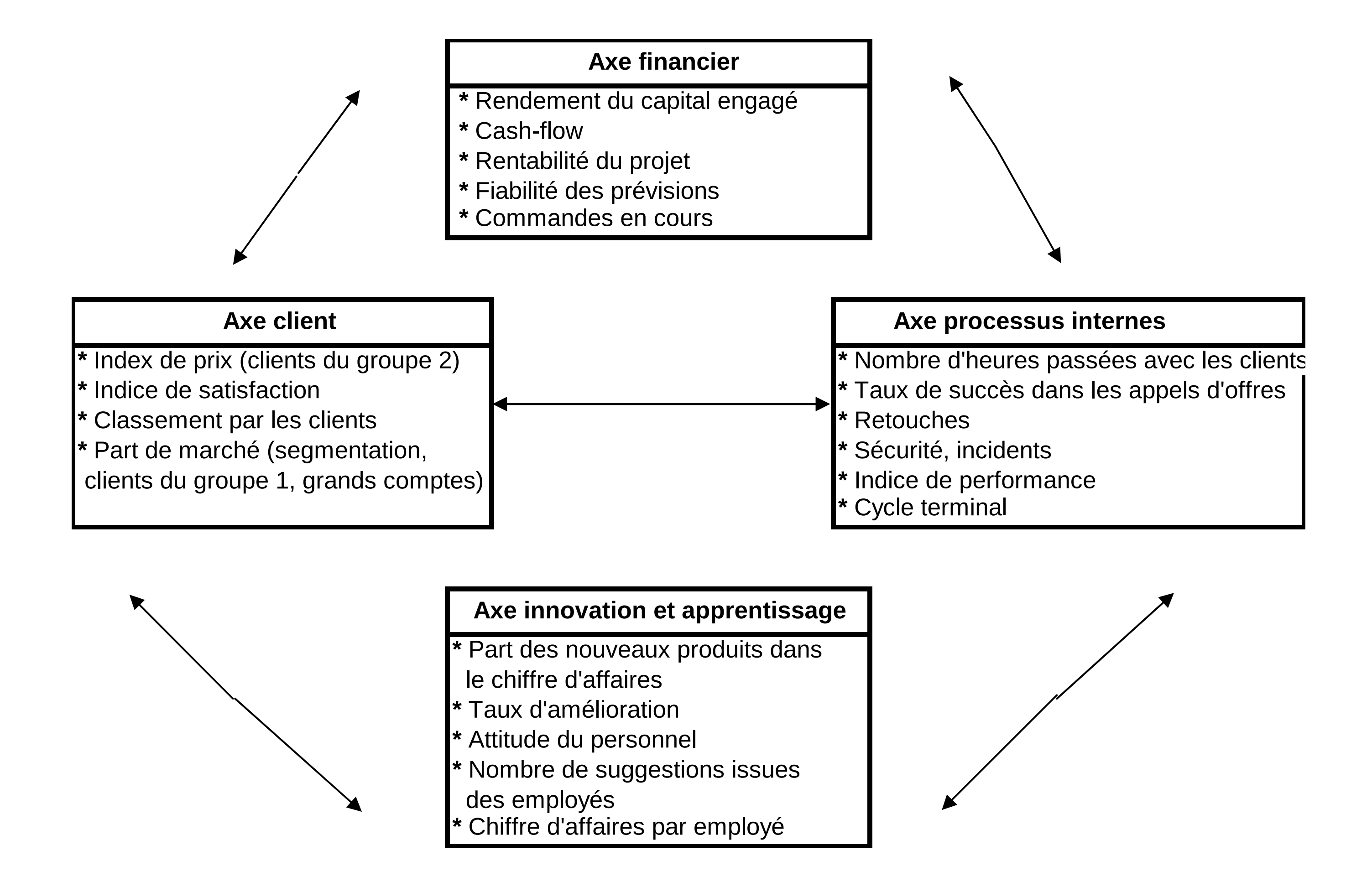
C- Exemples présentés par Kaplan et Norton

UN SUPPORT POUR TRADUIRE LA STRATEGIE EN OBJECTIFS OPERATIONNELS



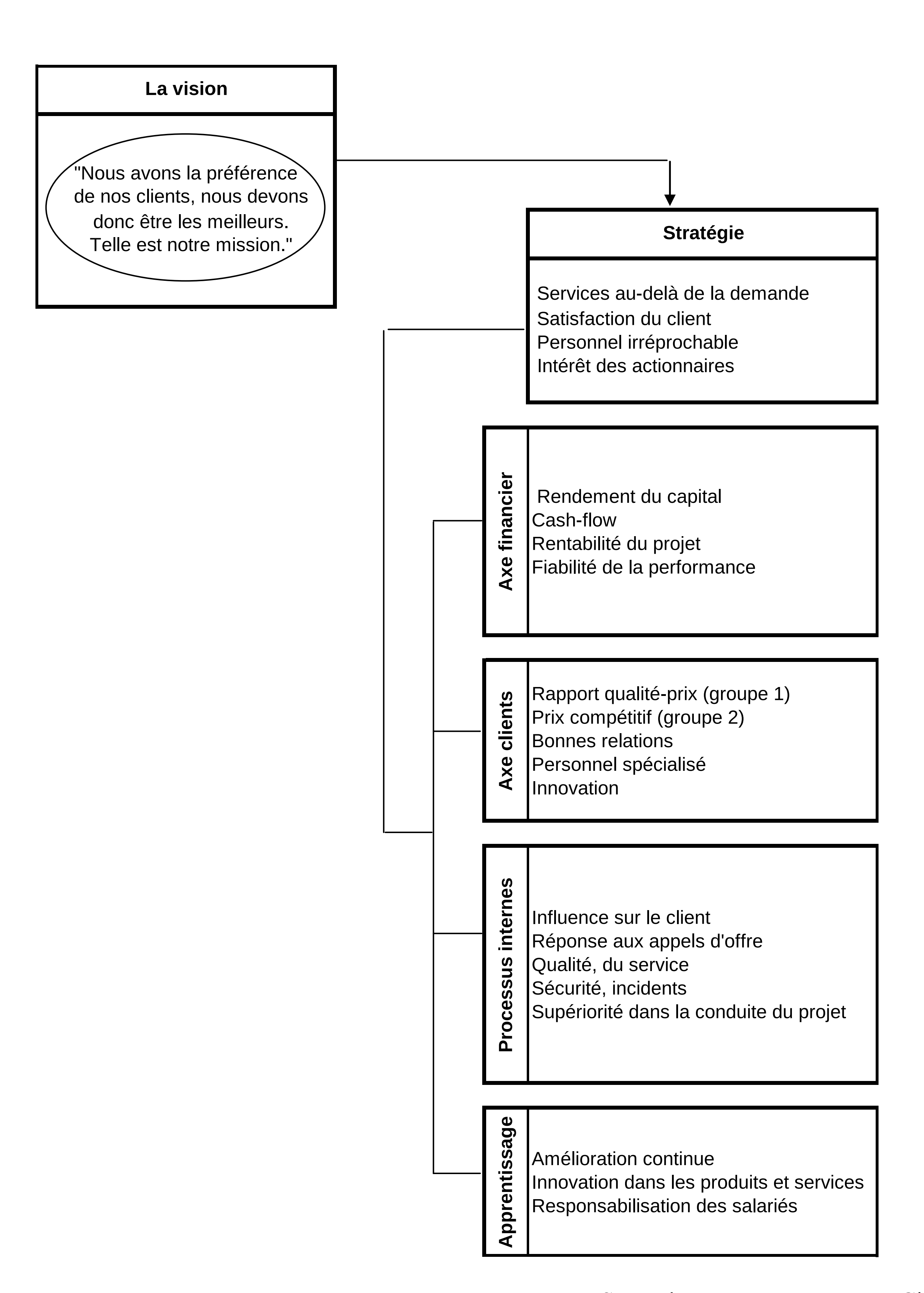
R.S. Kaplan et D.P. Norton, Le tableau de bord prospectif, Ed. d'Organisation, 1987.

LE TABEAU DE BORD PROSPECTIF DE ROCKWATER



R.S. Kaplan et D.P. Norton, op cit.

LES OBJECTIFS STRATEGIQUES DE ROCKWATER



R.S. Kaplan et D.P. Norton, op. Cit.